

**VADEMECUM per l'ammissibilità
della SPESA al FSE
PO 2007-2013**

Premessa

In fase di elaborazione della “Norma generale per l’Ammissibilità della spesa”¹, in occasione degli incontri di Coordinamento congiunto delle Commissioni tecniche IX e IV (Istruzione, Lavoro, Innovazione e Ricerca e Affari Comunitari) le Regioni/PA responsabili della programmazione FSE hanno manifestato la necessità di procedere all’elaborazione di un nuovo *Vademecum* per la definizione comune di problematiche specifiche al fondo, in linea con la passata esperienza.

Nello specifico, per quanto attiene ai contenuti, è stata condivisa l’opportunità di considerare il *Vademecum* un contenitore di definizioni, principi e criteri generali nonché un riferimento per l’individuazione di disposizioni e di soluzioni comuni a questioni e problematiche trasversali, che potranno anche emergere nel corso della programmazione.

E’ stato pertanto istituito un gruppo di lavoro composto in un primo momento da una rappresentanza delle Regioni ob. CRO e ob. CONV, con il compito iniziale di definire una traccia del *Vademecum* che tenesse conto dei principali elementi e degli aspetti problematici legati alla gestione del FSE.

In occasione dell’incontro del Tavolo permanente del 10 ottobre 2007 che ha visto la partecipazione di tutte le Autorità responsabili del FSE, si è condivisa l’opportunità di procedere in maniera congiunta all’elaborazione del documento, pertanto il confronto nell’ambito del gruppo di lavoro ristretto è proseguito con il contributo del Ministero del Lavoro.

Considerati la natura di documento di indirizzo del *Vademecum* e l’obiettivo complessivo di definire principi e criteri generali nonché soluzioni comuni a questioni di carattere trasversale connessi all’ammissibilità e alla regolarità della spesa del FSE, il titolo “*Vademecum per l’ammissibilità della spesa al FSE*” intende precisare l’ambito di riferimento del *Vademecum* stesso, diverso, ad esempio, dalla Norma generale sui costi ammissibili (DPR n. 196 del 3 ottobre 2008) o dalle Linee guida sui sistemi di gestioni e controllo e dal Manuale di conformità dei sistemi di gestione e controllo.

In ultimo, il documento potrà essere periodicamente aggiornato alla luce, da un lato, delle possibili modifiche delle norme di riferimento e, dall’altro, delle eventuali problematiche che le Autorità di gestione potranno incontrare nel corso della programmazione.

¹ Cfr. Decreto del Presidente della Repubblica n. 196 del 3 ottobre 2008 (GU n. 294 del 17/12/2008) relativo al “Regolamento di esecuzione del Reg. (CE) n.1083/2006 recante disposizioni generali sul fondo europeo di sviluppo regionale, sul fondo sociale europeo e sul fondo di coesione” in materia di ammissibilità della spesa.

Indice

Introduzione

Procedure di affidamento delle risorse

Parte generale

1. Finalità
2. Definizioni
 - 2.1 Beneficiario
 - 2.1.1 Organismo intermedio
 - 2.2 Forme di partenariato
 - 2.3 Operazione
 - 2.4 Altre definizioni
 - 2.5 Diritto d'autore: utilizzazione economica dei prodotti realizzati
3. La spesa del FSE
 - 3.1 Principi generali
 - 3.2 Prova della spesa
 - 3.3 Classificazione dei costi diretti e indiretti
 - 3.3.1 Dichiarazione dei costi indiretti su base forfettaria
 - 3.4 Macrocategorie di spesa
4. Acquisizioni di beni
5. Aspetti fiscali e civilistici
 - 5.1. Regime IVA per i finanziamenti pubblici relativi alle politiche attive del lavoro e alla formazione professionale
 - 5.2. Ritenuta del 4% a titolo di acconto (art. 28 DPR 600/73)
 - 5.3. **IRAP**

Aspetti speciali

1. Affidamento di parte delle attività a terzi
2. Voucher
3. Organismi intermedi
4. Utilizzo dei revisori contabili
5. Spese della Pubblica Amministrazione
6. Recuperi
7. Transnazionalità (e interregionalità)
8. Utilizzo della flessibilità di cui all'art. 34.2 del Reg. (CE) 1083/06

Allegati

Allegato 1: Esempio di Conto economico preventivo e consuntivo

Allegato 2: Nota interpretativa della CE presentata in occasione del gruppo tecnico di lavoro del 29 maggio a Bruxelles (lingua inglese)

Allegato 3: Nota interpretativa della CE presentata in occasione del gruppo tecnico di lavoro del 29 maggio a Bruxelles (cfr. allegato alla nota della Commissione Europea NVDP D(2007) 21614 trasmessa dal MLPS alle Regioni in data 7 novembre 2007)

Allegato 4: Glossario

Allegato 5: Regime Iva per i finanziamenti pubblici relativi alle politiche attive del lavoro e alla formazione professionale

Allegato 6: Ritenuta 4% art. 28 DPR 600/73: applicabilità ai contributi nazionali di cofinanziamento alla formazione

Allegato 7: Linee generali ed inquadramento della tematica concernente l'applicazione dell'IRAP ai contributi erogati a valere sul FSE.

| |
|--|
| VADEMECUM per l'ammissibilità della SPESA al FSE PO 2007-2013 |
|--|

INTRODUZIONE

Il Vademecum si compone di due parti, la prima a carattere generale, la seconda relativa ad aspetti specifici.

In particolare, nella prima parte sono presentate le *finalità* del Vademecum quale strumento di ausilio nella gestione e nell'esecuzione degli interventi del FSE innanzitutto per le Autorità di gestione dei PO, nonché per gli altri organismi interessati (es. OI, AdA, AdC, ecc.). Sono inoltre contenute le principali *definizioni* ed interpretazioni condivise, necessarie e imprescindibili che, partendo dalle previsioni regolamentari e tenendo conto dell'esperienza attuativa maturata nel corso delle precedenti programmazioni, costituiscono il fondamento per l'individuazione e la precisazione di modalità tecnico operative nell'amministrazione delle risorse finanziarie dei PO. Nella parte generale sono, altresì, sviluppati sia i *principi generali* connessi all'ammissibilità della spesa dei fondi in senso lato sia altri elementi, sempre correlati alla *natura della spesa*, ma peculiari al FSE come ad esempio la *classificazione* dei costi, le *macrocategorie* di spesa, nonché le modalità per l'eventuale riconoscimento *forfetario* dei costi indiretti.

La seconda parte è dedicata, invece, allo sviluppo di alcuni dei principali aspetti caratteristici e peculiari del FSE che non hanno trovato completa trattazione nella "Norma generale per l'Ammissibilità della spesa". Alcuni di questi aspetti sono spesso complessi e problematici a livello gestionale (ad es. *affidamento di parte delle attività a terzi, utilizzo dei revisori contabili*), altri ancora sono stati sperimentati durante i primi anni della passata programmazione, trovando poi un ampio consenso tra tutti gli attori coinvolti (ad es. *voucher*), altri invece sono innovativi e probabilmente saranno sperimentati nei primi anni della programmazione 2007-2013 (ad es. *ricorso alla complementarietà, transnazionalità*).

I diversi aspetti speciali individuati sono comunque accomunati da un'unica esigenza, più volte manifestata anche dalle Regioni e condivisa dalle Autorità centrali e comunitarie, ovvero quella di precisare modalità e procedure il più possibile comuni ai vari sistemi regionali.

Pertanto, attraverso l'analisi approfondita dell'esperienza regionale, tenendo inoltre conto dei lavori condotti da altri tavoli a livello interregionale, si è giunti alla definizione di modalità gestionali operative che, seppur talvolta differenti, garantiscono il rispetto dei principi generali a fondamento della programmazione dei fondi strutturali, primo tra tutti la sana gestione finanziaria in termini di efficienza ed efficacia.

Nell'ultima parte del Vademecum sono, poi, raccolti una serie di allegati funzionali alla finalità di supporto tecnico operativo del presente strumento (ad es. l'"Esempio di Conto economico preventivo e consuntivo").

Considerata la rilevanza ai fini dell'ammissibilità della spesa delle procedure per l'accesso ai finanziamenti FSE e degli atti utilizzati dalle Autorità responsabili della programmazione del fondo, tra

gli allegati al “Vademecum per l’ammissibilità della spesa al FSE” è inserito un *glossario* dei principali termini attualmente in uso sulla materia.

Ad ogni modo, in premessa, si evidenzia che l’esame degli aspetti sia a carattere generale che speciale è stato condotto tenendo in dovuta considerazione anche le disposizioni comunitarie e nazionali in materia di concorrenza e mercato interno.

Ai fini della correttezza della spesa al FSE, le Amministrazioni responsabili dei PO assicurano il ricorso a *procedure ad evidenza pubblica* per la selezione delle operazioni ammissibili ai sensi dell’articolo 3 del Regolamento del Consiglio n. 1081/2006, salvo le eccezioni previste dalla normativa e/o dalla giurisprudenza.

Ai fini del presente lavoro, e quindi ai fini del riconoscimento della spesa, rileva oltretutto l’atto che regola il rapporto tra le Amministrazioni e il soggetto destinatario del finanziamento. Ci si riferisce nello specifico alla natura del titolo che disciplina il rapporto tra le parti (di natura contrattuale o concessoria, cfr. par. 2.1 del “Vademecum per l’ammissibilità della spesa al FSE”) e alle forme attraverso le quali il finanziamento può essere erogato (acquisizione di beni e servizi o sovvenzioni, cfr. par. 2.4 del “Vademecum per l’ammissibilità della spesa al FSE”).

PROCEDURE DI AFFIDAMENTO

I principi generali di parità di trattamento, non discriminazione e trasparenza si applicano a tutte le procedure di evidenza pubblica adottate dalle Amministrazioni, sia per la concessione di sovvenzioni o contributi (art. 12 L. 241/90), sia per la stipula di contratti pubblici (Decreto Leg.vo n. 163/06) .

Nel primo caso, ossia nella concessione di sovvenzioni, la procedura di affidamento è caratterizzata da un avviso pubblico o dalla c.d. “chiamata di progetti”, in cui sono predeterminati e resi pubblici le modalità e i criteri per concedere sovvenzioni o contributi. Il rapporto tra l’Amministrazione e l’Ente attuatore risulta regolato da un atto unilaterale di natura concessoria; l’Ente diventa così destinatario di un finanziamento per lo svolgimento di un’attività finalizzata al raggiungimento di un obiettivo di interesse generale fissato dall’Amministrazione. Si tratta della forma di finanziamento utilizzata dalle Autorità di gestione dei PO per la gran parte delle attività cofinanziate dal Fondo sociale europeo.

Nel secondo caso, ossia per la stipula di contratti pubblici -appalti o concessione di servizi pubblici- l’Amministrazione utilizza le procedure previste dal Codice dei contratti (Decreto Leg.vo n. 163/06), e il rapporto tra l’Amministrazione e l’aggiudicatario risulta di natura contrattuale. Si tratta della forma di finanziamento utilizzata dalle Autorità di gestione per l’acquisizione di servizi sul mercato e, nel caso di applicazione del principio di flessibilità (di cui all’art. 34 c. 2 del reg. 1083/06), utilizzabile per l’acquisizione di forniture o l’esecuzione di lavori.

Fermo restando il quadro delineato, le Autorità di Gestione valutano la possibilità di adattare le predette procedure a specifiche fattispecie di intervento, anche al fine di sperimentare ipotesi attuative maggiormente rispondenti ad esigenze di snellimento e semplificazione degli oneri amministrativi.

Fatto salvo il rispetto delle procedure previste per i servizi soprasoglia dal Codice dei contratti, di cui all’allegato IIa del Decreto Leg.vo n. 163/06, nel caso specifico dei cd “progetti integrati” - intendendosi per tali le operazioni che prevedono contestualmente la realizzazione di una pluralità di attività eterogenee seppur mirate ad un’unica finalità - la scelta del regime di affidamento va individuata e si basa sul regime applicabile all’attività principale, coerentemente con il principio dell’accessorietà.

L'individuazione dell'attività principale si può basare su criteri di tipo funzionale (ossia attraverso il grado di rilevanza dell'attività per il raggiungimento dell'obiettivo dell'operazione), oppure - in via residuale – può essere preso a riferimento il criterio della prevalenza economica.

PARTE GENERALE

1. FINALITÀ

Il Regolamento (CE) n. 1083/2006 del Consiglio dell'11 luglio 2006 recante disposizioni generali sul FESR, sul FSE e sul Fondo di coesione, nel rispetto del principio di sussidiarietà, demanda allo Stato Membro la definizione delle norme in materia di ammissibilità, fatte salve le eccezioni presenti nei regolamenti specifici.

Nel rispetto dell'art. 22 del Regolamento (CE) n. 1828/2006 dell'8 dicembre 2006, che stabilisce modalità di applicazione del regolamento generale, allo Stato Membro spetta, inoltre, il compito di fornire alla Commissione europea informazioni in relazione alle norme di ammissibilità stabilite a livello nazionale e applicabili ai Programmi Operativi.

Nello specifico, ai sensi dell'art. 71.1 del regolamento generale, prima della presentazione della prima domanda di pagamento intermedio o al più tardi entro dodici mesi dall'approvazione dei PO, le Amministrazioni responsabili dei PO forniscono una descrizione dei sistemi di gestione e controllo, comprendente l'organizzazione e le procedure relative alle Autorità di Gestione, Certificazione e Audit, nonché elementi di dettaglio sull'ammissibilità della spesa.

La descrizione è accompagnata da una relazione della Ragioneria Generale dello Stato - IGRUE, Organismo nazionale di coordinamento delle Autorità di Audit, che esprime il parere di conformità dei sistemi di gestione e controllo ai sensi dell'art. 71.2 del regolamento generale.

Al fine di adempiere alle disposizioni regolamentari, in conformità con la struttura programmatica del Quadro Strategico Nazionale (approvato con Decisione della Commissione europea C(2007) 3329 del 13 luglio 2007 - CCI 2007 IT 16 1 UNS 001), è stato istituito un gruppo di lavoro sull'ammissibilità dei costi, composto da rappresentanti delle Amministrazioni regionali e nazionali del FESR e del FSE, coordinato dal Ministero per lo Sviluppo Economico e dal Ministero del Lavoro, che ha portato all'elaborazione congiunta del Decreto del Presidente della Repubblica (GU n. 294 del 17/12/2008) relativo al "Regolamento di esecuzione del Reg. (CE) n. 1083/2006 recante disposizioni generali sul fondo europeo di sviluppo regionale, sul fondo sociale europeo e sul fondo di coesione" in materia di ammissibilità della spesa.

~~la "Norma generale per l'Ammissibilità della spesa" e all'approvazione della stessa in il 2007.~~

In considerazione del carattere generale della Norma in materia di ammissibilità della spesa, le Amministrazioni responsabili del Fondo Sociale Europeo hanno convenuto sull'importanza di definire congiuntamente gli aspetti rilevanti connessi alla regolarità e all'ammissibilità della spesa delle operazioni finanziate con risorse pubbliche e rientranti nell'ambito di intervento del FSE.

La necessità di una interpretazione comune delle regole per il riconoscimento della spesa del FSE risponde, inoltre, all'esigenza di fondare la descrizione dei sistemi di gestione e controllo, e specificatamente la parte relativa all'ammissibilità della spesa, su elementi minimi condivisi che tengono conto delle peculiarità degli interventi del Fondo sociale europeo.

E' stato, pertanto, convenuto di definire il "Vademecum per l'ammissibilità della spesa al FSE per la programmazione 2007-2013".

Obiettivo principale del Vademecum è quello di offrire alle Autorità responsabili dei PO uno strumento pratico di ausilio e di accompagnamento nell'amministrazione degli interventi FSE, in maniera complementare con le altre disposizioni a carattere trasversale.

Il Vademecum, da intendersi come un contenitore di definizioni, principi e criteri generali nonché come riferimento per l'individuazione di disposizioni e di soluzioni comuni a questioni e problematiche trasversali che potranno emergere nel corso della programmazione, è un documento di indirizzo e potrà costituire un riferimento per tutti gli attori diversamente coinvolti della programmazione FSE 2007-2013.

2. DEFINIZIONI

Questa sezione contiene le definizioni e le principali interpretazioni condivise, necessarie e imprescindibili che, partendo dalle previsioni regolamentari e tenendo conto dell'esperienza attuativa maturata nel corso delle precedenti programmazioni, costituiscono il fondamento per l'individuazione e la precisazione di modalità tecnico operative nell'amministrazione delle risorse finanziarie dei PO.

2.1 Beneficiario

“Il beneficiario è un operatore, organismo o impresa, pubblico o privato, responsabile dell'avvio o dell'avvio e dell'attuazione delle operazioni”, ai sensi dell'art. 2 c. 4 del regolamento 1083/2006.

In particolare:

- il beneficiario si identifica nell'organismo che acquista il bene, il servizio o la prestazione quando il relativo titolo ha **natura contrattuale** poiché in tale caso l'organismo è responsabile dell'avvio dell'operazione.

- il beneficiario si identifica nell'organismo che fornisce il bene, il servizio o la prestazione quando il relativo titolo ha **natura concessoria** poiché in tale caso l'organismo è responsabile dell'avvio e dell'attuazione dell'operazione.

“Nel quadro del regime di aiuti di cui all'art. 87 del trattato, i beneficiari sono imprese pubbliche o private che realizzano un singolo progetto e ricevono l'aiuto pubblico”, ai sensi dell'art. 2 c. 4 del regolamento 1083/2006.

Nel caso di aiuti alla formazione, si può verificare che il progetto formativo sia presentato e/o gestito da enti di formazione, e che quindi il soggetto che “realizza il singolo progetto” e quello che “riceve l'aiuto” siano diversi. Ai fini della certificazione delle spese, in linea con l'art. 2 del regolamento generale, sono quindi considerati beneficiari dell'operazione (aiuto alla formazione) sia l'ente di formazione che realizza il progetto sia l'impresa o le imprese che ricevono l'aiuto.

In caso di sovvenzioni dirette ai singoli destinatari (per es. voucher di formazione o di servizio), beneficiario è l'organismo che eroga il finanziamento, ad esempio la Regione, la Provincia o altri Organismi Intermedi pubblici o privati, poiché in tale caso l'organismo è responsabile dell'avvio dell'operazione.

In caso di gestione diretta, invece, il beneficiario si identifica nel soggetto pubblico che realizza l'attività, poiché in tale caso è responsabile dell'avvio e dell'attuazione dell'operazione.

In quest'ultimo caso, nonché nel caso in cui l'AdG e/o l'OI sono beneficiari dell'operazione, ai sensi dell'art. 13 c. 5 del reg. 1828/06 è garantita la separazione tra le funzioni di gestione e di controllo.

2.1.1 Organismo intermedio

“L'organismo intermedio è qualsiasi organismo o servizio pubblico o privato che agisce sotto la responsabilità di un'autorità di gestione o di certificazione o che svolge mansioni per conto di questa autorità nei confronti dei beneficiari che attuano le operazioni”, ai sensi dell'art. 2 c. 6 del regolamento 1083/2006.

In particolare l'organismo intermedio può essere un ente pubblico territoriale o un servizio di questo oppure altro soggetto pubblico o privato.

In tutti i casi il rapporto è disciplinato con apposito accordo scritto, ex art. 12 del regolamento 1828/2006.

Nel caso di soggetto interamente pubblico e avente carattere di struttura "in house", l'organismo intermedio è individuato con apposito atto amministrativo; con accordo scritto, eventualmente allegato all'atto amministrativo, è regolato il *modus operandi* (come ad esempio le modalità per il riconoscimento della spesa - a costi reali - oppure le modalità con cui viene garantito il requisito del "controllo analogo", ecc).

Nel caso di soggetti privati o di soggetti pubblici non aventi carattere di struttura "in house", l'organismo intermedio è individuato con procedure di evidenza pubblica conformi alla normativa comunitaria in materia di appalti pubblici. Il rapporto con l'organismo intermedio, regolato con apposito accordo scritto, può avere natura contrattuale oppure concessoria. In quest'ultimo caso la gara pubblica ha per oggetto la concessione di un servizio.

Nel caso di **Sovvenzioni Globali**, caratterizzate da un gruppo di operazioni finalizzate al raggiungimento degli obiettivi strategici del PO, la natura del rapporto tra Regione e Organismo intermedio, nonché la tipologia di attività, è determinante nell'individuazione del beneficiario.

In particolare, nel caso di **accordo tra OI e Regione avente natura contrattuale**, la Regione è beneficiario per le operazioni che l'organismo intermedio attua direttamente o in modo diretto, ad esempio attività di gestione o di amministrazione della Sovvenzione stessa, nonché di altre eventuali attività previste dal contratto (es. sensibilizzazione, diffusione, ecc.), poiché la Regione acquista dall'organismo intermedio il servizio o la prestazione, attraverso il versamento di un corrispettivo, ed è responsabile dell'avvio dell'operazione.

Per le restanti parti della Sovvenzione globale, nel caso in cui l'organismo intermedio proceda alla stipula di un contratto per acquisire servizi (es. acquisto tramite appalto di servizi di pubblicità), beni oppure eroghi sovvenzioni dirette a singoli destinatari, beneficiario è l'organismo intermedio stesso, poiché in questo caso, è responsabile dell'avvio dell'operazione. Nei casi, invece, in cui l'organismo intermedio proceda attraverso accordi di tipo concessorio, beneficiario/i è il soggetto attuatore, poiché questo è responsabile dell'avvio e dell'attuazione della attività.

Nel caso, invece, di **accordo tra OI e Regione avente natura concessoria**, l'organismo intermedio è beneficiario per le operazioni relative alla gestione e all'amministrazione della Sovvenzione stessa, nonché di altre eventuali attività (es. sensibilizzazione, diffusione, ecc.), poiché fornisce alla Regione il servizio o la prestazione, direttamente o acquisendola con contratto, ed è responsabile dell'avvio e dell'attuazione di questa parte dell'operazione. Per le restanti parti della Sovvenzione globale, nel caso in cui l'organismo intermedio proceda, a sua volta, attraverso accordi di tipo concessorio, beneficiario/i è il soggetto attuatore poiché responsabile dell'avvio e dell'esecuzione della restante parte dell'operazione.

2.2 Forme di partenariato

Il Partenariato è una forma di collaborazione/compartecipazione di più soggetti che condividono finalità e obiettivi di una operazione, sia partecipando attivamente alle diverse fasi attuative

dell'operazione stessa (partner operativi) sia essendone promotori sulla base di uno specifico fabbisogno/interesse di cui sono portatori (partner promotori o stakeholder).

Gli obblighi dei singoli soggetti partner e le modalità concrete di partenariato possono essere molto diversi a seconda della tipologia di partenariato, della natura giuridica dello stesso, del campo di applicazione e dell'operazione o programma di riferimento.

Anche il vincolo giuridico fra i soggetti partner può variare, potendo insorgere al momento della presentazione dell'operazione (in risposta a dispositivi, avvisi o bandi di gara) e limitarsi all'operazione stessa oppure essere preesistente e di più ampia portata, assumendo in quest'ultimo caso forme giuridiche diverse (ATI, ATS, GEIE, consorzi, fondazioni, gruppo di imprese, Partenariato pubblico privato, accordi di rete, forme di partenariato non istituzionalizzato etc.).

Presupposto essenziale del Partenariato è l'individuazione dei soggetti, dei rispettivi ruoli e la quantificazione delle attività in fase di presentazione e conseguente valutazione dell'operazione.

Ne consegue che:

- il rapporto tra tali soggetti non è configurabile come delega a terzi;
- i partner operano a costi reali senza possibilità di ricarichi e sono assoggettati a rendicontazione delle eventuali spese da loro effettuate, ciò a prescindere da eventuali obblighi di fatturazione interna.

Nel caso di formazione svolta in ambito aziendale (formazione continua) è possibile l'individuazione dei partner anche in un momento successivo alla fase di presentazione della proposta progettuale; anche in questo caso tutti i partner sono beneficiari ai fini della certificazione della spesa.

La sostituzione di un Partner in corso d'opera è ammessa solo in via del tutto eccezionale, previa valutazione e autorizzazione dell'AdG in base alle condizioni stabilite nei propri dispositivi.

2.3 Operazione

“L'operazione è un progetto o un gruppo di progetti selezionato dall'AdG del PO o sotto la sua responsabilità, secondo criteri stabiliti dal Comitato di Sorveglianza, ed attuato da uno o più beneficiari, che consente il conseguimento degli scopi dell'asse prioritario a cui si riferisce”, ai sensi dell'art. 2 c. 3 del regolamento 1083/2006.

Nei casi di attività con caratteristiche simili, tradizionalmente finanziate con risorse FSE, ed eseguite dal medesimo beneficiario (es. un ente di formazione che realizza più corsi di formazione standard), l'operazione può essere rappresentata dall'insieme delle attività progettate e realizzate dal soggetto, che fa riferimento allo stesso atto programmatico e attuativo (es. avviso pubblico, delibera, ecc.) emanato dall'AdG o dall'OI.

2.4 Altre definizioni

L'assistenza del Fondo Sociale Europeo per la realizzazione delle operazioni rientranti nel campo di intervento di cui all'articolo 3 del regolamento del Consiglio n. 1081/2006 può essere erogata sotto forma di sovvenzione (globale o individuale) non rimborsabile, o attraverso l'acquisizione di beni e servizi conformemente alla norme in materia di appalti pubblici, oppure mediante altre forme (abbuoni di interessi sui prestiti, microcrediti, fondi di garanzia) previste ai sensi dell'articolo 11 del regolamento FSE.

In linea con le disposizioni contenute nei regolamenti comunitari per la programmazione dei fondi strutturali e analogamente con quanto stabilito nei regolamenti finanziari in materia di bilancio comunitario (cfr. artt. 88 e 108 e seguenti del regolamento 1605/2002 e ss.mm.ii), ai fini del presente Vademecum, si definisce quanto segue.

Gli *appalti pubblici* sono contratti a titolo oneroso, conclusi per iscritto tra uno o più operatori economici e una o più amministrazioni aggiudicatrici, per ottenere, contro pagamento di un prezzo, la fornitura di un bene mobile o immobile, l'esecuzione di lavori o la prestazione di servizi.

Le *sovvenzioni* sono contributi diretti a finanziare un'operazione destinata a promuovere la realizzazione di un obiettivo che si iscrive nel quadro di una politica comunitaria, nazionale e regionale oppure il funzionamento di un organismo che persegue uno scopo di interesse generale o un obiettivo che si iscrive nel quadro di una politica comunitaria, nazionale e regionale.

La sovvenzione non può avere come oggetto o effetto un profitto per il beneficiario.

Con specifico riferimento alla programmazione FSE, la sovvenzione può essere *globale* o *individuale* ossia, nel primo caso si fa riferimento ad un gruppo di operazioni programmate per il raggiungimento degli obiettivi strategici del PO (cfr. art. 42 del regolamento 1083/06 e paragrafi ... del presente Vademecum) mentre nel secondo caso si fa riferimento al finanziamento delle singole operazioni da realizzare per il conseguimento degli obiettivi specifici di ciascun asse del PO (es. finanziamento ad enti accreditati per la realizzazione di attività formative, erogazione di voucher formativi o di servizio a determinate categorie di destinatari, erogazione alle imprese di aiuti all'occupazione, ecc.).

In linea di massima, inoltre, le sovvenzioni concesse nell'ambito della programmazione dei fondi strutturali sono *non rimborsabili* poiché costituiscono contributi finanziari diretti ai beneficiari senza obbligo di restituzione (se non nei casi di irregolarità riscontrate e/o non riconoscimento della spesa). Accanto alle operazioni tradizionalmente finanziate con il FSE (attività formative), sono ad esempio riconducibili alle sovvenzioni non rimborsabili gli *abbuoni di interessi su prestiti* che si possono definire come delle riduzioni concesse su una somma da pagare, un prezzo pattuito, un debito o un prestito.

L'articolo 11 c. 1 del regolamento del FSE prevede in aggiunta la concessione di sovvenzioni *rimborsabili*, come ad esempio i microcrediti o altri strumenti di ingegneria finanziaria (cfr. art. 44 del regolamento 1083/06 e artt. 43-46 del regolamento 1828/06).

In particolare i *microcrediti*, paragonabili in un certo senso ai prestiti d'onore, sono caratterizzati dall'erogazione di una somma di denaro, in genere piccola, in assenza di adeguate garanzie da parte del beneficiario. L'assenza di garanzia non determina comunque che il contributo sia a fondo perduto, poiché si tratta di un prestito a condizioni agevolate spesso garantito da un *fondo di garanzia*².

2.5 Diritto d'autore: utilizzazione economica dei prodotti realizzati.

Nel caso del diritto d'autore che comprende in particolare la proprietà intellettuale dei prodotti realizzati e la loro utilizzazione economica, la disciplina è dettata dalla legge sulla "protezione del diritto d'autore e di altri diritti connessi al suo esercizio" n. 633 del 22 aprile 1941 e successive modifiche ed integrazioni.

² Ai sensi dell'articolo 44 del regolamento 1083/06, qualora l'operazione sia organizzata tramite fondi di garanzia, essa è attuata dall'AdG attraverso l'aggiudicazione di un appalto pubblico o la concessione di una sovvenzione.

L'art. 11 della citata legge prevede che “alle Amministrazioni dello Stato, alle Province ed ai Comuni spetta il diritto di autore sulle opere create e pubblicate sotto il loro nome ed a loro conto e spese.” Nel caso di gara di appalto, pertanto, l'esclusività del diritto d'autore è in capo all'Amministrazione appaltante, che può quindi disporre della piena utilizzazione economica dei prodotti realizzati (documenti cartacei, prodotti multimediali, ecc.).

Nel caso degli affidamenti in regime concessorio, le disposizioni della legge suddetta si applicano per analogia: la titolarità del diritto è in capo al suo autore; l'utilizzazione economica dello stesso, trattandosi di prodotti realizzati attraverso contributi pubblici, deve essere condivisa quanto a modalità e termini con l'Amministrazione competente.

3. LA SPESA DEL FSE

3.1 Principi generali

Dalle disposizioni regolamentari è possibile desumere i principi generali che caratterizzano l'ammissibilità della spesa.

Nello specifico, il costo, per essere ammissibile, deve:

- riferirsi temporalmente al periodo di vigenza del finanziamento del PO e nello specifico essere sostenuto tra il 1° gennaio 2007 e il 31 dicembre 2015.
- essere pertinente e imputabile, direttamente o indirettamente, alle operazioni eseguite dai beneficiari, ovvero riferirsi ad operazioni o progetti riconducibili alle attività ammissibili del FSE codificate nell'art. 3 del Regolamento n. 1081/2006.
- essere reale, effettivamente sostenuto e contabilizzato, ovvero le spese devono essere state effettivamente pagate dai beneficiari nell'attuazione delle operazioni e aver dato luogo a registrazioni contabili in conformità con le disposizioni normative, ai principi contabili nonché alle specifiche prescrizioni in materia impartite dall'AdG.
- essere giustificato da fatture quietanzate o da documenti contabili di valore probatorio equivalente, salvo il caso previsto all'art. 11 comma 3 del regolamento del FSE.
- essere stato sostenuto in conformità alle disposizioni comunitarie, nazionali e regionali, e nel rispetto delle politiche comunitarie in materia di concorrenza e dei criteri di selezione fissati nell'ambito del Comitato di Sorveglianza

3.2 Prova della spesa

In linea generale, i pagamenti effettuati dai beneficiari devono essere comprovati da fatture quietanzate o da altri documenti contabili aventi forza probatoria equivalente.

Quando a monte dell'operazione il titolo ha natura contrattuale, i pagamenti effettuati dai beneficiari devono essere comprovati da fatture quietanzate rilasciate secondo le disposizioni dei contratti sottoscritti.

Quando a monte dell'operazione il titolo ha natura concessoria, i pagamenti eseguiti dai beneficiari devono essere comprovati mediante documenti giustificativi di spese effettivamente sostenute da questi. Il beneficiario è tenuto alla rendicontazione dei costi diretti e indiretti effettivamente sostenuti in connessione con l'esecuzione dell'operazione, attraverso la presentazione di idonei giustificativi di spesa.

In caso di gestione diretta, i pagamenti eseguiti dai beneficiari devono essere comprovati da idonei documenti giustificativi delle spese effettivamente sostenute.

Per i costi indiretti dichiarati su base forfetaria ai sensi dell'art. 11 comma 3.b del regolamento del FSE non è richiesta l'esibizione dei documenti giustificativi della spesa in sede di controllo, fermo restando quanto previsto dal successivo punto 3.3.1.

In caso di aiuti di stato, i pagamenti eseguiti dai beneficiari che realizzano un progetto e ricevono l'aiuto pubblico devono essere giustificati con apposita documentazione che dia prova che l'aiuto concesso dall'organismo sia stato effettivamente impiegato per la realizzazione del progetto o per il raggiungimento della finalità dell'aiuto. Così ad esempio, nella fattispecie di aiuto all'assunzione, i pagamenti eseguiti dai beneficiari possono essere comprovati attraverso presentazione della documentazione utile a dimostrare l'assunzione.

Diversamente dalle altre fattispecie di operazioni, in caso di aiuti di stato la prova dell'effettività della spesa non può essere l'unico requisito per la certificazione alla Commissione poiché, ai sensi dell'art. 78 del regolamento generale, il contributo pubblico corrispondente deve essere stato oggetto di pagamento al beneficiario da parte dell'organismo che concede l'aiuto. In deroga a tale principio, la dichiarazione di spesa può comunque includere gli anticipi erogati al beneficiario dall'organismo concedente l'aiuto qualora siano rispettate le seguenti condizioni:

- il beneficiario abbia presentato apposita garanzia bancaria o assicurativa per il valore degli anticipi;
- gli anticipi erogati non siano superiori al 35% dell'importo totale dell'aiuto concesso;
- gli anticipi sono coperti dalle spese sostenute nell'attuazione del progetto dal beneficiario che deve presentare apposita documentazione giustificativa non oltre tre anni dal versamento dell'anticipo. In caso contrario la successiva dichiarazione della spesa alla Commissione deve essere rettificata per l'importo pari alla parte dell'anticipo per la quale non è stata presentata la corrispondente documentazione della spesa sostenuta.

In caso di anticipi versati dall'organismo concedente dopo il 31 dicembre 2012, la relativa documentazione di spesa sostenuta dal beneficiario deve essere comunque presentata non oltre il 31 dicembre 2015.

Per i trasferimenti di denaro di valore pari o superiore alla soglia prevista dalla normativa vigente, si ricorre a strumenti finanziari tracciabili, ovvero assegni non trasferibili, bonifici, altre modalità di pagamento bancario o postale, nonché sistemi di pagamento elettronico. Deve comunque essere garantita la tracciabilità dei movimenti di denaro contante per importi inferiori alla soglia prevista dalla normativa vigente.

Le Autorità di Gestione possono prevedere livelli di soglia per il trasferimento di denaro contante inferiori a quelli previsti dalla normativa vigente.

Tale disposizione si applica a tutti i soggetti coinvolti nell'esecuzione delle operazioni ammesse a finanziamento.

3.3 Classificazione dei costi diretti e indiretti

I costi reali si distinguono in costi “diretti” ed “indiretti”.

I costi sono “diretti” quando direttamente connessi all’operazione, ovvero quando possono essere imputati direttamente ed in maniera adeguatamente documentata ad una unità ben definita, di cui è composta l’operazione finanziata.

A seconda della tipologia di intervento, tali costi possono essere direttamente connessi a più operazioni realizzate dallo stesso beneficiario. Nel caso, quindi, di connessione non esclusiva e/o parziale, il beneficiario deve dare dimostrazione della diretta connessione, anche se in quota parte, attraverso determinati e predefiniti criteri di imputazione (es. parametri di consumo fisico-tecnici).

I costi sono “indiretti” quando, benché riferibili indirettamente all’operazione, non sono o non possono essere direttamente connessi all’operazione medesima, ma possono anche essere collegati alle attività generali dell’organismo che attua l’operazione (beneficiario). Sono costi per i quali è difficile determinare con precisione l’ammontare attribuibile ad un’operazione specifica. Tali costi possono quindi essere imputati all’operazione attraverso un metodo equo, corretto, proporzionale, e documentabile, oppure su base forfetaria ad un tasso non superiore al 20% dei costi diretti secondo quanto stabilito dai dispositivi dell’Autorità di gestione.

3.3.1 Dichiarazione dei costi indiretti su base forfetaria

Ai sensi dell’art. 11.3 del reg. 1081/2006 e dell’art. 2 comma 8 del ~~la “Norma generale per l’Ammissibilità della spesa”~~ DPR n. 196 del 3 ottobre 2008, in caso di sovvenzioni, sono riconosciuti i costi indiretti dichiarati su base forfetaria fino ad un massimo del 20% dei costi diretti di un’operazione.

Nello specifico, l’art. 2 comma 8 del ~~la “Norma generale per l’Ammissibilità della spesa”~~ DPR n. 196 del 3 ottobre 2008 prevede che “Per il FSE le spese indirette potranno essere dichiarate su base forfetaria, entro il limite del 20% dei costi diretti ai sensi dell’art. 11 del Regolamento (CE) N.1081/2006 e nel rispetto delle condizioni stabilite dall’Autorità di gestione, ~~fermo restando che~~ purché, in sede di rendicontazione di tali spese, i costi diretti, su cui le stesse sono state forfetariamente calcolate, siano debitamente giustificati dai beneficiari.”

Sulla base della nota interpretativa della CE presentata nell’ambito della riunione del 29 maggio 2007 a Bruxelles del gruppo tecnico di lavoro, successivamente trasmessa dalla DG Occupazione con nota NVDP D(2007)21614 del 22 ottobre 2007, fermo restando la possibilità per ciascuna Autorità di gestione di individuare elementi più restrittivi, di seguito si riportano i requisiti minimi per il riconoscimento dei costi indiretti dichiarati su base forfetaria:

- l’operazione o il progetto è gestito sotto forma di sovvenzione;
- l’Autorità di gestione ha espressamente previsto, nei propri dispositivi di attuazione o negli avvisi pubblici, la possibilità di riconoscere i costi indiretti dichiarati forfetariamente, precisandone le condizioni di ammissibilità;
- se il tasso di forfetizzazione varia a seconda del tipo di operazione, dei beneficiari, dell’ammontare o del tipo di sovvenzione interessata, l’Autorità di gestione ha fornito indicazioni sul tasso da applicare (comunque non superiore al 20% dei costi diretti);

- l'autorità di gestione individua nei propri atti programmatori/dispositivi di attuazione il valore della percentuale di forfetizzazione;
- il beneficiario dell'operazione è stato selezionato con procedura di evidenza pubblica, diversa dalla gara d'appalto;
- l'opzione di dichiarare i costi indiretti su base forfetaria deve riguardare l'operazione nella sua totalità;
- il ricorso all'opzione non deve avere come conseguenza un aumento artificiale dei costi diretti né di quelli indiretti;
- qualunque riduzione dei costi diretti comporta una riduzione proporzionalmente corrispondente dell'ammontare dichiarato su base forfetaria;
- qualora l'operazione generi entrate, queste devono essere dedotte dal totale dei costi dell'operazione (diretti e quindi proporzionalmente anche sugli indiretti).

3.4 Macrocategorie di spesa

In caso di sovvenzioni, ai fini del riconoscimento della spesa, per ciascuna operazione o progetto, i beneficiari presentano l'offerta progettuale seguendo lo schema di "piano dei costi" distinto per macrocategorie di spesa che rappresentano il significato economico del singolo costo nell'ambito della singola operazione/progetto.

Nella schematizzazione di seguito riportata, le prime quattro macrocategorie riguardano i costi diretti imputabili all'operazione o al progetto.

Nello specifico le prime tre fanno riferimento ad una convenzionale classificazione logica e/o cronologica dei costi connessi all'operazione o al progetto finanziato. Si riferiscono, in particolare, ai costi relativi alle fasi di preparazione, cioè preliminare e strumentale all'erogazione del servizio principale (es. l'erogazione del corso di formazione), ai costi relativi alla sua realizzazione vera e propria e a quelli relativi alle fasi successive al termine del servizio legate alla diffusione dei risultati. La quarta macrocategoria - direzione e controllo interno - è destinata invece a rappresentare i costi diretti che accompagnano, trasversalmente, tutte le fasi di realizzazione delle diverse attività dell'operazione.

L'ultima macrocategoria, al contrario, fa riferimento a *costi indiretti*, ovvero quelli che attengono al funzionamento del soggetto che realizza l'operazione/progetto (beneficiario in caso di sovvenzioni).

Ciascuna macrocategoria di spesa è ulteriormente dettagliabile in voci analitiche di costo che possono riferirsi a singole azioni o attività di cui si compone l'operazione o il progetto.

1. Preparazione
2. Realizzazione
3. Diffusione dei risultati
4. Direzione e controllo interno
5. Costi indiretti.

Le Autorità di Gestione dei PO, inoltre, qualora ritengano utile evidenziare una o più voci analitiche di costo comunque riconducibili alle macrocategorie di spesa sopra elencate, possono individuare un'ulteriore macrocategoria.

A titolo esemplificativo, in allegato è riportato uno schema di Conto economico preventivo/consuntivo dei costi relativi ad operazioni o a progetti finanziati dal FSE, realizzabili in linea di massima in regime di concessione.

4. ACQUISIZIONI DI BENI

Ai sensi dell'articolo 11 c. 2 del regolamento 1081/2006 non sono ammissibili al contributo del FSE le spese sostenute per "l'acquisto di mobili, attrezzature, veicoli, infrastrutture, beni immobili e terreni". Diversamente sono ammissibili "i costi di ammortamento di beni ammortizzabili, assegnati esclusivamente per la durata di un'operazione, nella misura in cui sovvenzioni pubbliche non hanno contribuito all'acquisto di tale attivo" (cfr. art. 11 c. 3 lett. c)).

Non sono quindi ammissibili al FSE le spese per l'acquisto di beni mobili (attrezzature, veicoli, mobilio, ecc.) e beni immobili (infrastrutture, terreni, fabbricati, ecc.).

L'ammortamento di tali beni costituisce, invece, spesa ammissibile a condizione che:

- i beni non abbiano già usufruito di contributi pubblici per la parte di costo storico in base al quale è stata calcolata la quota di ammortamento;
- il costo dell'ammortamento venga calcolato secondo le norme fiscali vigenti e in base a coefficienti definiti dal Ministero dell'economia e delle finanze;
- il costo di ammortamento sia direttamente riferito al periodo dell'operazione;
- il bene sia inserito nel libro dei cespiti oppure in altra documentazione equivalente.

In base all'articolo 102 c. 5 del Tuir, per i beni il cui costo unitario non è superiore a 516,46 euro è consentita la deduzione integrale delle spese di acquisizione nell'esercizio in cui sono state sostenute. Pertanto il beneficiario può portare a rendiconto la quota parte del costo riferito al periodo di utilizzo del bene in relazione alla specifica attività cofinanziata.

Nel caso di attività formative, la spesa per l'acquisto di materiale didattico ad uso dei destinatari della formazione è ammissibile e imputabile all'operazione finanziata.

In linea con quanto previsto all'articolo 34 del regolamento 1083/2006 e coerentemente con le disposizioni contenute nei PO, in caso di applicazione del principio di flessibilità l'AdG può definire nei propri dispositivi le condizioni e le modalità di riconoscimento della spesa per l'acquisto di beni mobili e immobili.

In tale caso, nel rispetto dell'articolo 11 c. 4 del regolamento FSE, si applicano le norme di ammissibilità della spesa contenute all'articolo 7 del regolamento 1080/2006 relativo al FESR e le pertinenti disposizioni stabilite nel ~~la "Norma generale per l'Ammissibilità della spesa"~~ DPR n. 196 del 3 ottobre 2008.

5. ASPETTI FISCALI E CIVILISTICI

5.1 Regime IVA per i finanziamenti pubblici relativi alle politiche attive del lavoro e alla formazione professionale

In linea con quanto previsto all'art. 7 del DPR n. 196 del 3 ottobre 2008, l'IVA costituisce spesa ammissibile solo se è indetraibile (totalmente o parzialmente) ed è stata realmente e definitivamente sostenuta dal beneficiario.

L'IVA recuperabile non può essere considerata ammissibile (art. 11, comma 2 lettera *a* del Reg. 1081/2006) anche se non effettivamente recuperata dal beneficiario. La natura privata o pubblica del beneficiario non è presa in considerazione nel determinare se l'Iva costituisca una spesa ammissibile.

L'Iva non recuperabile dal beneficiario o in forza di norme nazionali specifiche, costituisce spesa ammissibile solo qualora tali norme siano interamente compatibili con la Direttiva Iva 2006/112/CE.

I contributi FSE erogati nell'ambito dell'attuazione dei programmi operativi, finalizzati alla realizzazione di attività di formazione professionale e di aiuti alle persone nell'ambito di un regime di sovvenzione (concessione amministrativa) ex art. 12 della legge n. 241/90, si ritengono esclusi dal campo di applicazione dell'IVA, in quanto non sussiste il carattere di sinallagmaticità delle operazioni poste in essere. Queste ultime sono caratterizzate dai seguenti elementi:

- a. natura unilaterale della sovvenzione;
- b. nell'ambito di tale rapporto:
 - il soggetto destinatario del contributo concorre nella realizzazione di compiti istituzionali dell'ente pubblico;
 - la suddetta realizzazione di compiti istituzionali coinvolge in modo diretto la collettività amministrata, quale utente delle attività finanziate attraverso il contributo pubblico.

In relazione a dette finalità, l'erogazione assume carattere sovventorio e non di corrispettivo contrattuale; tale natura sovventoria sussiste quando il contributo è concesso per finalità generali, come confermato dalla Ris. 81 del 23.04.1997, dalla Ris. 72 del 03.05.1999, dalla Ris. 150 del 29.09.1999, nonché dalla Ris. 54 del 24.04.2001 che – relativamente a finanziamenti erogati a valere sul Fondo Sociale Europeo – precisano che le risorse finanziarie erogate dall'ente finanziatore per finalità generali restano fuori dal campo di applicazione dell'Iva.

In questo contesto si collocano anche le risposte formulate dall'Agenzia delle Entrate Direzione Centrale Normativa e Contenzioso (Ris. 183/E/02, Ris. 135/E/03 e Ris. 42/E/2004) che hanno confermato l'esclusione – per i casi in questione – del rapporto sinallagmatico tra Amministrazione erogante e beneficiario, inquadrando i contributi come movimentazioni finanziarie carenti del presupposto oggettivo ed, in quanto tali, fuori del campo di applicazione Iva (art. 2, terzo comma, lettera *a* DPR n. 633/72).

Diverso è il caso in cui talune attività formative risultino eseguite al di fuori di un rapporto sovventorio; in questo caso, esse devono essere configurate in esenzione Iva, ex art. 10, n. 20, del DPR n. 633 del 1972, laddove erogate da enti riconosciuti o accreditati ai sensi della specifica normativa nazionale e regionale.

Analogo regime di esenzione è previsto dall'art. 14 comma 10 della legge 537/1993 per le Pubbliche Amministrazioni che decidono di acquisire servizi di formazione per il proprio personale.

5.2 Ritenuta del 4% a titolo di acconto (art. 28 DPR 600/73)

L'art. 80 del Regolamento CE n. 1083/2006 conferma il principio dell'"integrità dei pagamenti ai beneficiari", prevedendo che *"gli organismi responsabili dei pagamenti assicurano che i beneficiari ricevano l'importo totale del contributo pubblico... nella sua integrità. Non si applica nessuna detrazione o trattenuta né alcun onere specifico o di altro genere con effetto equivalente che porti alla riduzione di detti importi per i beneficiari"*.

Tale principio attiene al totale del contributo pubblico, comprensivo della quota nazionale e della quota comunitaria.

La ritenuta del 4% di cui all'art. 28 del DPR 600/73, pertanto, ai sensi dell'art. 80 citato, non si applica ai contributi pubblici erogati dalle Amministrazioni competenti ai beneficiari per il finanziamento di azioni realizzate nell'ambito dei rispettivi Programmi Operativi.

5.3 IRAP

In linea con quanto previsto all'art. 7 del DPR n. 196 del 3 ottobre 2008, l'Irap riconducibile all'operazione è ammissibile al finanziamento nel limite in cui non sia recuperabile dal beneficiario, a condizione e nella misura in cui risulti dovuta sulla base della normativa applicabile.

Il profilo soggettivo del beneficiario e la relativa modalità di calcolo della base imponibile risultano determinanti ai fini dell'assoggettabilità o meno all'imposta dei contributi erogati al beneficiario stesso.

In particolare, il decreto leg.vo 446/97 con riferimento all'applicazione del cosiddetto "sistema contributivo" consente di escludere dalla base imponibile dell'imposta i contributi per i quali sia possibile individuare una relazione diretta tra gli stessi e le corrispondenti voci di costo indeducibili. In questi casi, l'IRAP eventualmente versata ma non dovuta sulla base della corretta applicazione della normativa di riferimento non è riconoscibile al finanziamento.

Nel caso, invece, di applicazione del "metodo retributivo" l'IRAP è ammissibile al finanziamento, fermo restando i principi sopra richiamati.

ASPETTI SPECIALI

1. AFFIDAMENTO DI PARTE DELLE ATTIVITÀ A TERZI

Nei casi diversi dal contratto di appalto, ovvero quando la fornitura del bene, del servizio o della prestazione è regolata con titolo avente natura concessoria (sovvenzione), il beneficiario responsabile dell'avvio e dell'attuazione dell'operazione può affidare parte delle attività a soggetti terzi nel rispetto delle disposizioni stabilite dalle Autorità di gestione, in linea con quanto definito nel presente paragrafo.

Si tratta di un ambito generale, a cui è possibile ricondurre tutte le ipotesi in cui il beneficiario per realizzare una determinata attività (o parte di essa) necessita di acquisire all'esterno, da soggetti terzi non partner e non persone fisiche, forniture e servizi.

Inoltre, va precisato che non costituiscono fattispecie di affidamenti a terzi gli incarichi professionali a studi associati, se costituiti in conformità alla legge n. 1815 del 23/11/1939 e pertanto operanti salvaguardando i principi della responsabilità professionale e deontologica in capo al professionista che svolge l'incarico.

Per altro verso neppure possono essere considerati come affidamenti a terzi le seguenti situazioni, per le quali è prevista la rendicontazione delle spese a costi reali:

- le partnership risultanti da un accordo scritto di partecipazione per la realizzazione di una operazione;
- gli incarichi da parte di associazioni ai propri associati, di associazioni temporanee di impresa (ATI) o di scopo (ATS) ai propri associati, di consorzi o società consortili ai propri consorziati, di imprese ad altre imprese facenti parte dello stesso gruppo tra loro collegate e/o controllate, ai sensi dell'art. 2359, c.c.;
- gli incarichi da parte di fondazioni ai soggetti facenti parte delle stesse.

Nella categoria generale dell'affidamento a terzi (che possiamo considerare il *genus*) rientrano, ai fini di quanto qui interessa, sia le ipotesi di vera e propria "delega", sia le ipotesi di "acquisizione di forniture e servizi strumentali e accessori" (*species*).

Nella *species* della delega è possibile ricondurre gli affidamenti a terzi riguardanti attività costituite da una pluralità di azioni/prestazioni/servizi organizzati, coordinati ed eseguiti aventi una relazione sostanziale con le finalità e gli obiettivi preordinati all'operazione, e che hanno costituito elemento fondante della valutazione dell'interesse pubblico dell'operazione stessa. Si tratta, in buona sostanza, di attività/servizi/prestazioni aventi particolare rilevanza rispetto alle finalità ed agli interessi pubblici che hanno determinato la concessione e quindi l'attribuzione del finanziamento pubblico.

Non rientra invece nella delega il caso (*species*) concernente l'acquisizione di forniture e servizi aventi carattere meramente esecutivo o accessorio o strumentale rispetto alle finalità proprie e caratterizzanti l'operazione.

Si considera affidamento di parte delle attività ad enti terzi, il ricorso a servizi di somministrazione di lavoro. In base alla natura dell'attività da svolgere, l'utilizzo di tale servizio può, a secondo dei casi, rientrare nella delega delle attività o nell'acquisizione di bene e servizi. Di conseguenza, il beneficiario è tenuto a rispettare le condizioni e le procedure previste per tali forme di affidamento nel prosieguo riportate.

In linea generale gli affidamenti a soggetti terzi non possono avere ad oggetto o riguardare:

- attività che contribuiscono ad aumentare il costo di esecuzione dell'operazione, senza alcun valore aggiunto proporzionato;
- accordi stipulati con intermediari o consulenti in cui il pagamento è espresso in percentuale del costo totale dell'operazione, a meno che tale pagamento sia giustificato dal beneficiario con riferimento all'effettivo valore dei servizi prestati.

In caso di acquisto di forniture o servizi di particolare rilevanza, il contratto stipulato tra ente beneficiario e soggetto terzo sarà dettagliato nell'oggetto, nei contenuti, nelle modalità di esecuzione delle prestazioni e tipologie delle forniture, ed articolato per il valore delle singole prestazioni beni/servizi. Inoltre, dovrà contenere una clausola attraverso la quale i soggetti terzi si impegnano, all'evenienza, a fornire agli organi di revisione e controllo nazionali e comunitari tutte le informazioni necessarie relative alle attività oggetto dell'affidamento a terzi.

1.1 Delega di parte delle attività³

La delega di parte delle attività è consentita solo se prevista nei dispositivi dell'AdG e comunque tutti gli elementi caratterizzanti la delega devono essere dettagliatamente descritti e motivati nell'offerta progettuale ed espressamente approvati e autorizzati dall'autorità competente.

L'AdG stabilirà nelle proprie norme regolamentari l'importo percentuale massimo di attività delegabile.

Il beneficiario deve comunque gestire in proprio le varie fasi operative: direzione, coordinamento e segreteria organizzativa dell'intervento formativo o progettuale nel suo complesso. Per gestione in proprio si intende quella effettuata attraverso proprio personale dipendente o parasubordinato, ovvero mediante ricorso a prestazioni professionali individuali.

In riferimento al delegato, invece, questo non può affidare ad altri soggetti in tutto o in parte le attività a lui delegate.

Le attività sono delegabili alle seguenti condizioni:

- che si tratti di apporti integrativi e specialistici di cui i beneficiari non dispongono in maniera diretta;
- che la prestazione abbia carattere di occasionalità o di comprovata urgenza;

Per sopraggiunti motivi risultanti da eventi imprevedibili per il beneficiario, ed in casi eccezionali, la delega potrà anche essere autorizzata da parte dell'Amministrazione nel corso di esecuzione dell'operazione finanziata, purché preventivamente rispetto all'espletamento delle attività oggetto della stessa fornitura del servizio.

In ogni caso la richiesta di autorizzazione alla delega deve essere supportata da rigorosa motivazione e riguardare esclusivamente l'acquisizione di un bene o di un servizio qualificati che conferiscono all'operazione un apporto di tipo integrativo e specialistico, di cui gli enti beneficiari non possono disporre in maniera diretta.

³ Il beneficiario si assicura che il terzo delegato dimostri il rispetto della normativa, qualora applicabile, per l'utilizzo delle risorse pubbliche (es. DURC, antimafia, ecc.).

1.2 Acquisizione di forniture e servizi strumentali e accessori

Non rientra, quindi, nella delega il caso (species) concernente l'affidamento a terzi di singole azioni/prestazioni/servizi aventi carattere meramente esecutivo o accessorio o strumentale rispetto alle finalità proprie e caratterizzanti l'operazione.

In questi casi non è pertanto necessaria, né richiesta, una preventiva autorizzazione da parte dell'Amministrazione referente.

Rientrano in questo ambito i costi diretti delle attività, ed in via esemplificativa e nei limiti previsti dai Regolamenti Comunitari, possono rientrare in questo ambito:

- il noleggio di attrezzature;
- l'organizzazione di convegni, mostre e altre manifestazioni;
- l'acquisto di materiale didattico, di cancelleria, di materiale di consumo
- le attività di consulenza amministrativa e contabile

1.3 Procedure per l'acquisizione di forniture e servizi da soggetti terzi

Le procedure che il beneficiario dell'operazione deve seguire per l'affidamento di beni e servizi a soggetti terzi sono definite dall'Autorità di Gestione nei propri atti di programmazione e linee guida di rendicontazione.

Nella scelta del fornitore della fornitura e/o del servizio da acquisire o del soggetto terzo a cui delegare parte dell'attività, il beneficiario del finanziamento, nel caso in cui a questo non si applicano le norme previste dal Codice degli appalti ai sensi degli artt. 1 e 3 del Dlgs 163/2006, segue procedure ispirate a criteri di uniformità e trasparenza al fine di garantire i principi di pubblicizzazione e della parità di trattamento.

A tal fine l'AdG prevede che il beneficiario del finanziamento, in funzione del valore della fornitura e/o del servizio da acquisire o delegare a terzi, proceda come di seguito indicato:

- **fascia finanziaria (valore affidamento): fino a €20.000,00:** acquisizione diretta;
- **fascia finanziaria (valore affidamento): da € 20.000,01 a € 50.000,00:** consultazione di almeno tre operatori qualificati⁴ e scelta del più conveniente (a seconda dell'oggetto dell'affidamento prezzo più basso oppure offerta economicamente più vantaggiosa), garantendo procedure trasparenti e documentabili, nel rispetto del principio di rotazione;
- **fascia finanziaria (valore affidamento): da € 50.000,01 a € 100.000,00:** consultazione di almeno cinque operatori qualificati e scelta del più conveniente (a seconda dell'oggetto dell'affidamento prezzo più basso oppure offerta economicamente più vantaggiosa), garantendo procedure trasparenti e documentabili, nel rispetto del principio di rotazione;
- **fascia finanziaria (valore affidamento): da € 100.000,01 a € 206.000,00:** previsione di un capitolato semplificato, di norma secondo il modello a procedura aperta contenente anche la griglia di valutazione; la scelta è di norma effettuata con il criterio economicamente più vantaggioso; pubblicazione dell'avviso sul sito dell'Ente e su almeno un quotidiano regionale e apertura delle offerte in seduta pubblica;

⁴ L'elenco degli operatori economici può essere predisposto tenendo conto dei criteri e delle procedure previste per la certificazione di qualità, oppure attraverso criteri analoghi. La qualificazione dell'operatore potrà essere comprovata con la richiesta di requisiti tecnici professionali, economici finanziari, iscrizione alla camera di commercio, albi, ecc.

- **fascia finanziaria (valore affidamento): da € 206.000,01:** selezione del soggetto terzo con procedure ispirate ai principi del codice dei contratti pubblici⁵.

E' vietato il frazionamento artificioso delle acquisizioni in quanto finalizzato all'elusione della procedure di cui sopra.

Il ricorso all'affidamento ad un unico operatore determinato è consentito qualora si tratti di beni e servizi di particolare natura tecnica o artistica attinenti alla tutela di diritti esclusivi.

Nell'ambito delle procedure per l'affidamento di beni e servizi a soggetti terzi, sia in regime di delega sia con riferimento all'acquisizione di beni e servizi strumentali, è riconosciuta in capo all'Autorità di gestione la possibilità di esercitare poteri di indirizzo, controllo e autotutela vincolanti per i beneficiari.

Non si applicano le procedure sopra riportate nel caso di utilizzo della struttura complessa del beneficiario, funzionale all'organizzazione generale dello stesso (ad esempio le quote di affitto di immobili).

⁵ Ai fini dell'applicazione delle procedure previste dal codice dei contratti pubblici oltre la soglia di euro 206.000,00, la stessa varierà automaticamente in relazione alle eventuali variazioni della omologa soglia definita dal medesimo codice dei contratti pubblici.

2. VOUCHER

2.1 Definizione⁶

Titolo di spesa assegnato dalla AdG o dall'Organismo Intermedio, che consente la fruizione di un determinato servizio o l'acquisto di un determinato bene.

In questo caso, il bene acquisito deve essere collegato in maniera accessoria al servizio usufruito e la relativa spesa è riconosciuta nei limiti di cui agli articoli 34 del reg. n. 1083/2006 e 11 c. 4 del reg. 1081/2006.

Ciò che distingue il voucher rispetto alle tradizionali forme di finanziamento delle attività formative e di servizi è la centralità assegnata alla domanda di formazione/di servizi (rispetto all'offerta) e quindi ai destinatari finali dell'intervento.

Il Voucher si caratterizza per la presenza dei seguenti tre elementi:

- designazione del destinatario, elemento che assicura la non trasferibilità ad altri soggetti;
- designazione del bene/servizio, elemento che assicura la non equivalenza e non fungibilità con il denaro;
- importo del voucher (il valore del bene e/o servizio è predefinito). Il voucher copre, parzialmente o totalmente, il valore del servizio erogato.

I voucher **formativi** sono destinati agli individui e sono finalizzati alla frequenza di attività formative in determinati enti, eventualmente individuati precedentemente dall'AdG/OI, oppure percorsi individuali anche finalizzati alla creazione d'impresa.

I voucher **di servizio** sono invece finalizzati a rimuovere gli ostacoli che impediscono a determinati soggetti di partecipare alle attività formative ovvero di entrare nel mercato del lavoro in maniera continuativa o di rimanervi. In particolare favoriscono l'accesso alle attività formative e lavorative di soggetti appartenenti a determinati target (es. trasporto e accompagnamento di soggetti disabili) e sostengono la conciliazione tra vita familiare e lavorativa (voucher di conciliazione).

2.2 Modelli organizzativi (voucher formativi e di servizio)

Offerta a libero mercato: l'offerta viene selezionata dall'utente sul mercato ed è soggetta o meno a valutazione preventiva da parte dell'AdG/OI, in base a quanto previsto nei dispositivi di attuazione.

Offerta a catalogo: l'offerta viene selezionata dall'utente nell'ambito di un catalogo/elenco predisposto dall'AdG/OI. I dispositivi di attuazione definiscono i criteri di accesso al catalogo in termini di requisiti minimi dell'operatore e dei servizi da erogare.

2.3 Gestione finanziaria: modalità di erogazione, ammissibilità e verifica della spesa

Modalità di erogazione e flussi finanziari

Si prevedono due differenti modalità di erogazione:

- diretta (erogazione delle risorse al destinatario)
- indiretta (all'operatore in nome e per conto del destinatario)

⁶ Non rientrano nella definizione di voucher le borse di studio, le borse di lavoro, gli incentivi, ecc.

Ciascuna AdG/OI stabilirà nei propri dispositivi le condizioni per il trasferimento delle risorse e le modalità di erogazione, ovvero acconti, con le eventuali garanzie, e rimborsi.

Ammissibilità e verifica della spesa

Per spesa s'intende l'importo erogato dall'AdG/OI direttamente al destinatario o all'operatore in nome e per conto del destinatario.

Ai fini dell'ammissibilità è necessario accertare:

- l'effettiva fruizione del servizio o l'acquisto del bene. Nello specifico nel caso di fruizione del servizio:
 - per i voucher formativi: la verifica dovrà riguardare i requisiti definiti dall'avviso;
 - per i voucher di servizio è necessario accertare che il servizio fruito sia collegato alla operazione principale sostenuta (occupazione - formazione – creazione impresa);

- l'avvenuto versamento dell'importo all'erogatore del servizio. Ciò può avvenire:
 - direttamente (dal destinatario all'erogatore)
 - indirettamente (dall'AdG/OI in nome e per conto del destinatario all'erogatore)

2.4 Altri incentivi

2.4.1 Definizione

Tra le altre, sono sovvenzioni individuali anche tutte le attribuzioni di vantaggi economici a favore di persone:

1. Borse di studio e/o di ricerca
2. Indennità di frequenza o di partecipazione alle attività.
3. Borsa lavoro

Gli avvisi pubblici definiscono le modalità di accesso e di gestione di tali incentivi, compresi gli eventuali oneri previdenziali, assistenziali e fiscali inclusi quelli a carico del soggetto erogante, i quali saranno erogati coerentemente con la normativa fiscale vigente e tenuto conto di eventuali leggi nazionali e regionali in materia.

2.4.2 Borse di studio e/o di ricerca

E' un insieme di risorse erogate al destinatario finalizzate a percorsi di studio o di ricerca per un periodo limitato di tempo. Rappresenta uno dei principali interventi che, ai sensi dell'art. 34 della Costituzione, tende a rimuovere gli ostacoli di carattere economico per il raggiungimento di determinati obiettivi di studio. L'assegnazione delle borse di studio è condizionata dal possesso dei requisiti definiti dall'AdG come ad esempio il reddito e/o il profitto negli studi, ecc.. La borsa di studio può essere erogata in parte in servizi (residenziali e ristorazione) e in parte in denaro.

2.4.3 Indennità di frequenza o di partecipazione alle attività

Tale indennità risponde all'esigenza di sostenere economicamente il destinatario che partecipa alle attività (es. formative d'aula, di formazione pratica, ecc.); è prevista per determinate tipologie di destinatari ed è commisurata all'effettiva partecipazione alle attività, non spetta pertanto in caso di malattia, infortunio e assenza.

Così ad esempio, tale indennità può essere prevista per i disoccupati privi di qualsiasi trattamento sostitutivo della retribuzione o in cerca di prima occupazione.

2.4.4 Borsa lavoro (work experience)

Si tratta di un insieme di risorse che consente al destinatario di svolgere un'esperienza formativa professionalizzante in ambiente lavorativo, con caratteristiche simili ai tirocini. Interessa soggetti in cerca di prima occupazione o disoccupati con caratteristiche coerenti con quelle definite dalle normative in materia.

3. ORGANISMI INTERMEDI

L'articolo 2 del regolamento (CE) n. 1083/2006 del Consiglio dell'11 luglio 2006 definisce l'«organismo intermedio»: *qualsiasi organismo o servizio pubblico o privato che agisce sotto la responsabilità di un'autorità di gestione o di certificazione o che svolge mansioni per conto di questa autorità nei confronti dei beneficiari che attuano le operazioni.*

Possono pertanto essere Organismi intermedi i soggetti ai quali sono delegate funzioni dell'autorità di gestione o dell'autorità di certificazione, di cui, rispettivamente, agli articoli 60 e 61 del regolamento generale.

I casi specifici di delega, da parte dell'Autorità di gestione, della gestione e dell'attuazione di una parte del PO possono essere riconducibili anche alla fattispecie della sovvenzione globale ai sensi dell'art. 42 del regolamento 1083/2006.

In tal caso, l'articolo elenca a titolo esemplificativo i soggetti che possono essere designati come organismi intermedi per la gestione e l'attuazione di una parte del PO, ovvero *gli enti locali, gli organismi di sviluppo regionale o le organizzazioni non governative.*

La gestione e l'attuazione della parte di PO delegata avviene, continua l'articolo, *secondo modalità previste da un accordo concluso tra l'autorità di gestione e l'organismo in questione.* Tale delega lascia comunque impregiudicata la responsabilità finanziaria dell'AdG e dello SM.

Inoltre, in tale caso, l'Organismo intermedio *deve offrire garanzie di solvibilità e competenza nel settore interessato e in materia di gestione amministrativa e finanziaria e di norma, al momento della sua designazione esso è stabilito o ha una rappresentanza nella regione o nelle regioni coperte dal programma operativo.*

Nel caso di Sovvenzione Globale, le spese di gestione dell'Organismo Intermedio connesse alla realizzazione di operazioni riconducibili ad uno specifico asse sono a questo imputate.

In linea con le previsioni del Regolamento generale 1083/2006, i Programmi Operativi prevedono che l'Autorità di Gestione possa affidare parte delle proprie funzioni e attività a Organismi intermedi “mediante un atto che stabilisce i contenuti della delega, le funzioni reciproche, le informazioni da trasmettere all'Autorità di Gestione/ Certificazione e la relativa periodicità, gli obblighi e le modalità di presentazione delle spese conseguite, le modalità di svolgimento dell'attività di gestione e di controllo, la descrizione dei flussi finanziari, le modalità, la conservazione dei documenti, gli eventuali compensi, e le sanzioni per ritardi negligenze o inadempienze.

[..]

Gli organismi intermedi devono disporre di un sistema di contabilità, sorveglianza e informativa finanziaria separati e informatizzati.

1. L'Amministrazione regionale può individuare quali organismi intermedi Enti pubblici territoriali e/o Amministrazioni centrali dello Stato, per le materie di loro competenza.

2. Sotto la propria responsabilità, l'Amministrazione regionale ed eventualmente gli Enti e Amministrazioni di cui al paragrafo 1, nell'esecuzione delle operazioni di alcune attività possono avvalersi, dei seguenti organismi intermedi, comunque precedentemente individuati dall'Amministrazione regionale:

a) soggetti interamente pubblici, anche strutturati come società o altre forme di diritto privato aventi il carattere di strutture “in house” ;

b) altri soggetti pubblici, anche strutturati come società o altre forme del diritto civile, non aventi il carattere di strutture “in house” dell'Amministrazione;

c) soggetti privati con competenze specialistiche.

L'individuazione dei soggetti di natura corrispondente alla lettera a) è effettuata con atto amministrativo; la selezione e individuazione dei soggetti di cui alle lettere b) e c) sarà svolta mediante procedure di evidenza pubblica conformi alla normativa comunitaria in materia di appalti pubblici.”

Gli elementi che caratterizzano gli organismi intermedi a cui è delegata la gestione e l'attuazione di parte di un PO possono, quindi, essere così sintetizzati:

- l'OI agisce nei confronti dei beneficiari che attuano le operazioni;
- rimane impregiudicata la responsabilità finanziaria dell'AdG;
- l'OI deve offrire garanzie di solvibilità e competenza nel settore interessato e in materia di gestione amministrativa e finanziaria;
- al momento della sua designazione, l'OI deve essere stabilito o avere una rappresentanza nella regione coperta dal PO;
- nell'accordo tra l'OI e l'AdG, tra le altre cose, devono essere definite le modalità di presentazione delle spese conseguite, le modalità di svolgimento dell'attività di gestione e di controllo, la descrizione dei flussi finanziari, le modalità, la conservazione dei documenti, gli eventuali compensi, e le sanzioni per ritardi negligenze o inadempienze;
- l'OI deve disporre di un sistema di contabilità, sorveglianza e informativa finanziaria separati e informatizzati;
- nei casi di soggetti non aventi il carattere di strutture “in house” dell'amministrazione regionale e di soggetti privati con competenze specialistiche, gli OI sono individuati e selezionati mediante procedure di evidenza pubblica conformi alla normativa comunitaria in materia di appalti pubblici, ovvero nel rispetto dei principi di trasparenza, non discriminazione, mutuo riconoscimento, proporzionalità, parità di trattamento;
- il rispetto delle condizioni stabilite nell'atto che stabilisce i contenuti della delega è verificato dall'AdG.

In ultimo, in riferimento alle funzioni e ai compiti assegnati agli OI nonché alla struttura organizzativa degli stessi, nella Descrizione dei sistemi di gestione e controllo, da presentare ai sensi dell'art. 71 del regolamento generale, sono in generale fornite informazioni più dettagliate rispetto a quelle contenute nei PO. Eventuali aggiornamenti sono, inoltre, indicati nei rapporti annuali.

In linea di massima, comunque, nel caso di Organismi Intermedi che sono soggetti interamente pubblici, quindi in primis le Province ma anche i soggetti pubblici strutturati come società o altre forme di diritto privato aventi il carattere di strutture “in house”, sono assegnate funzioni di gestione che possono riguardare complessivamente l'attuazione del PO, dalla programmazione alla selezione delle operazioni, alla erogazione dei finanziamenti all'esecuzione dei controlli previsti dall'articolo 60 lettera b), alla garanzia circa il rispetto degli obblighi in materia di informazione e pubblicità previsti dall'articolo 69, generalmente con modalità analoghe a quelle della Autorità di Gestione, comunque rispettose dei dispositivi regolamentari.

3.1 Procedure di gestione e controllo

Nel caso di Organismi intermedi a cui è delegata la gestione e l'attuazione di una parte del PO in un apposito atto (“accordo” ai sensi dell'art. 42.1 del reg. 1083/2006, la cui forma sarà definita nel rispetto dell'autonomia amministrativa delle Regioni/PA) l'AdG fissa:

- le modalità di presentazione delle spese conseguite,
- le modalità di svolgimento dell'attività di gestione e di controllo,
- la descrizione dei flussi finanziari,

- le modalità di conservazione dei documenti,
- gli eventuali compensi,
- e le sanzioni per ritardi negligenze o inadempienze.

Più in generale e in linea con quanto previsto all'allegato XII del regolamento 1828/2006, nel caso in cui per gli OI siano previste procedure e modalità di gestione e attuazione comuni a quelle seguite dall'AdG nell'esecuzione del PO potrà essere sufficiente un richiamo alle stesse, diversamente queste devono essere esplicitamente indicate nell'accordo.

A tutela di quanto previsto all'art. 42 c. 1 ("Tale delega lascia impregiudicata la responsabilità finanziaria dell'autorità di gestione"), al fine di validare la sorveglianza e il controllo sulla corretta esecuzione delle operazioni connesse alla sovvenzione globale, l'AdG esegue verifiche di sistema sugli Organismi intermedi, riservandosi di effettuare anche visite in loco presso i beneficiari dei finanziamenti.

4. UTILIZZO DEI REVISORI CONTABILI⁷

La spesa sostenuta dalle Autorità del PO per l'utilizzo dei revisori contabili per l'attività di supporto all'espletamento dei controlli di loro competenza è ammissibile nell'ambito delle attività di assistenza tecnica, nel rispetto dell'articolo 45 del regolamento 1083/2006 e dell'articolo 9 "Spese di assistenza tecnica" del ~~la "Norma generale per l'Ammissibilità della spesa"~~ DPR n. 196 del 3 ottobre 2008², secondo le indicazioni contenute al paragrafo 5 del presente Vademecum.

E' altresì ammissibile la spesa sostenuta dai beneficiari delle operazioni per l'utilizzo dei revisori per lo svolgimento di attività contabili e di audit, nel rispetto delle condizioni di seguito riportate.

4.1 Contesto di riferimento

L'articolo 3, comma 3 del ~~la "Norma generale per l'Ammissibilità della spesa"~~ DPR n. 196 del 3 ottobre 2008 stabilisce l'ammissibilità delle spese per contabilità ed audit relativamente a due possibili fattispecie:

- qualora siano direttamente connesse all'operazione cofinanziata e necessarie per la sua preparazione o realizzazione;
- qualora siano connesse con i requisiti prescritti dall'Autorità di gestione.

In via generale, in questo contesto possono essere ricondotte le spese sostenute dai soggetti attuatori connesse all'impiego di revisori contabili in attività di verifica della conformità dei rendiconti di spesa delle operazioni finanziate.

L'operato di revisori contabili si può inquadrare nel più ampio disegno volto ad assicurare adeguati livelli di efficacia ed efficienza ai sistemi di gestione e controllo che le Autorità del POR sono chiamate a descrivere ai sensi dell'articolo 21 e seguenti del regolamento (CE) n. 1828/2006.

In particolare il riferimento va ricondotto alla previsione dell'articolo 13 del menzionato regolamento di attuazione, relativo ai controlli dell'Autorità di gestione, laddove, al comma 2, si stabilisce che le verifiche di detta Autorità riguardano le verifiche amministrative di tutte le domande di rimborso presentate dagli aventi titolo e le verifiche in loco, su base campionaria, delle singole operazioni.

La peculiarità delle operazioni cofinanziate dal FSE, per loro natura estremamente numerose ed articolate rispetto al perseguimento di politiche e priorità differenziate, determina l'esigenza di trovare un giusto equilibrio tra la necessità di garantire adeguati livelli di affidabilità e trasparenza al controllo finanziario delle operazioni e la necessità di non fare ricadere sull'Autorità di gestione un carico di lavoro sproporzionato e non corrispondente ad un corretto rapporto fra costi e benefici.

Su queste basi l'azione a monte dei revisori contabili, la cui attività non può, in ogni caso, essere sostitutiva dell'attività di controllo di primo livello dell'Autorità di gestione, può costituire un elemento di rilevante rafforzamento e messa in sicurezza del sistema dei controlli in capo alla citata Autorità, specie in relazione all'analisi del rischio; in quest'ultimo contesto l'azione dei revisori contabili diventa quindi elemento utile per la definizione di un metodo campionario di controllo.

⁷ L'attività di revisione contabile è definita nel glossario FSE del DPS come l'"Attività di controllo, obiettiva e indipendente, finalizzata ad raggiungere valore e a migliorare il funzionamento di un'organizzazione".

4.2 Modalità operative

Da un punto di vista più strettamente operativo, l'Autorità di gestione può optare, nei propri dispositivi di carattere regolamentare o attraverso le procedure di evidenza pubblica, se ricorrere alla prima ovvero alla seconda delle fattispecie previste dal citato articolo 3, comma 3 del ~~la~~ "Norma generale per l'Ammissibilità della spesa" DPR n. 196 del 3 ottobre 2008.

Tale opzione determina una diversa ricaduta sulla modalità di rendicontazione delle spese relative all'utilizzo dei revisori contabili.

Ipotesi in cui le spese per contabilità e audit sono direttamente connesse all'operazione cofinanziata e necessarie per la sua preparazione o realizzazione.

In tale ipotesi il costo sostenuto per l'attività dei revisori contabili costituisce un costo diretto dell'operazione, da imputare nella voce analitica di spesa "Monitoraggio fisico – finanziario, rendicontazione" del conto economico preventivo e consuntivo. Si tratta di un'ipotesi probabilmente più coerente nel caso in cui il beneficiario non acceda con carattere di continuità alle operazioni finanziate dal POR, ad esempio nel caso di accesso da parte di un'impresa.

Ipotesi in cui le spese per contabilità e audit sono connesse con i requisiti prescritti dall'Autorità di gestione.

In tale caso, si intravede un'azione di direzione e indirizzo da parte dell'Autorità di gestione nei confronti di soggetti che accedono alle operazioni finanziate dal POR con carattere di continuità, ad esempio gli enti di formazione accreditati. In tal caso la funzione dei revisori contabili assume carattere di stabilità, configurandosi anche quale elemento utile a soddisfare le previsioni dell'articolo 60, lettera d) del regolamento (CE) n. 1081/2006 ed il costo assume la valenza di costo indiretto, ricadendo nella voce analitica di spesa "Contabilità generale" del conto economico preventivo e consuntivo.

4.3 Terzietà dei revisori contabili

L'azione dei revisori contabili costituisce quindi uno strumento utile a garantire il buon funzionamento complessivo del sistema di gestione e controllo. Tale strumento deve però porsi in posizione di *terzietà*, in linea con i principi ispiratori contenuti nelle Comunicazioni e nelle Raccomandazioni della Commissione europea in materia di revisione dei conti, rispetto al soggetto beneficiario dell'operazione al fine di garantire i dovuti livelli di indipendenza e separatezza di funzioni.

Pertanto, ai fini dell'ammissibilità della spesa relativa all'utilizzo dei revisori contabili, le Autorità di gestione dei PO definiscono nei propri dispositivi di attuazione le modalità per l'individuazione del revisore contabile nonché procedure trasparenti che garantiscano pienamente detti requisiti di indipendenza e separatezza di funzioni.

Così, a titolo esemplificativo, le Regioni nel definire gli elementi per garantire l'alterità dei controlli, possono valutare la possibilità di istituire un elenco specifico di controllori/auditor esperti di programmazione comunitaria dal quale i soggetti attuatori individuano il revisore contabile.

5. SPESE DELLA PUBBLICA AMMINISTRAZIONE

5.1 Spese di assistenza tecnica

Ai sensi dell'art. 9 del ~~la “Norma generale per l’Ammissibilità della spesa”~~ DPR n. 196 del 3 ottobre 2008, sono ammissibili le spese di assistenza tecnica sostenute dalle amministrazioni pubbliche per le attività, connesse ai programmi operativi, di:

- preparazione
- selezione
- gestione
- attuazione
- sorveglianza
- monitoraggio
- valutazione
- informazione
- controllo
- rafforzamento della capacità amministrativa connessa all'attuazione dei Fondi.

Tali spese sono tutte ammesse nei limiti di cui all'articolo 46 del regolamento generale che prevede un tetto massimo pari al 4% dei PO sia obiettivo Convergenza che Competitività regionale e occupazione.

La norma esplicita inoltre l'ammissibilità delle “spese sostenute dalla PA al fine di avvalersi del personale interno, di consulenze professionali, di servizi tecnico-specialistici, nonché delle dotazioni strumentali necessarie per le diverse attività riportate al comma 1” (sopra elencate).

Pertanto sono ammissibili le spese sostenute dalla PA per le retribuzioni e/o i compensi, compresi gli oneri previdenziali e assistenziali o comunque previsti dalla legge, del personale interno ed esterno impiegato, a tempo indeterminato o determinato o con altre forme contrattuali previste dalla normativa vigente, nell'esecuzione delle attività sopraelencate, purché formalmente preposto allo svolgimento di tali attività.

Per il riconoscimento di tali spese si fa riferimento all'effettiva durata, adeguatamente documentata, di impiego del personale della PA nelle attività di assistenza tecnica, le quali possono essere realizzate nel periodo di vigenza del finanziamento del PO (1 gennaio 2007 - 31 dicembre 2015).

Sono altresì ammissibili le spese connesse all'acquisizione di servizi tecnico specialistici e/o delle dotazioni strumentali.

Sono comunque ammissibili i soli costi imputabili alle operazioni nell'ambito dell'assistenza tecnica.

Così, a titolo esemplificativo, sono ammesse le spese di funzionamento e le spese relative al personale interno alla Pubblica Amministrazione, adibito a compiti di supporto all'Autorità di gestione, per l'espletamento delle funzioni e dei compiti ad essa attribuiti dall'art. 60 del reg. 1083/06 ivi compresi il personale della segreteria tecnica del Comitato di Sorveglianza del PO ed il personale coinvolto nella predisposizione della documentazione e nell'organizzazione del CdS. Sono altresì ammissibili le spese di personale esterno adibito alle medesime funzioni ed incaricato con le formule contrattuali previste e consentite dalla vigente normativa nazionale.

5.2 Spese connesse alle operazioni

Fermo restando il rispetto del principio di addizionalità di cui all'art. 15 del Regolamento (CE) n. 1083/06, ai sensi dell'art. 10 del ~~la~~ "Norma generale per l'Ammissibilità della spesa" DPR n. 196 del 3 ottobre 2008 sono ammissibili "le spese sostenute dai beneficiari, connesse all'esecuzione della specifica operazione purché previste dall'operazione stessa ed espressamente indicate nel relativo preventivo ed approvate, ivi comprese quelle di valutazione e controllo".

Tale previsione si riferisce a tutte le operazioni finanziabili dal fondo, pertanto anche a quelle realizzate direttamente dall'amministrazione pubblica al di fuori delle attività di assistenza tecnica.

In questo caso, poiché il beneficiario dell'operazione si identifica nella PA che realizza l'operazione stessa, esso segue le regole di ammissibilità della spesa del FSE, ed in particolare, come richiamato dall'art. 10 della norma generale, la spesa dovrà essere:

- a) sostenuta dal beneficiario, cioè in caso di gestione diretta il soggetto della PA che realizza l'attività
- b) connessa all'esecuzione della specifica operazione
- c) prevista dalla stessa operazione
- d) espressamente indicata nel preventivo finanziario ed approvata

Anche nel caso di operazioni realizzate dalla PA si rende quindi necessaria la formulazione di una proposta progettuale, da sottoporre all'approvazione dell'AdG o dell'OI, con l'indicazione delle spese preventivate per l'esecuzione dell'attività.

Al fine di chiarire l'ambito di applicazione dell'articolo .. della norma generale, di seguito si riportano alcuni esempi di operazioni finanziabili nell'ambito dei PO FSE 2007-2013 realizzabili direttamente da soggetti della Pubblica Amministrazione (CPI, IFTS, soggetti in house, ecc.), con riguardo a particolari tipologie di spese sostenute dalla PA e ammissibili al FSE, come ad esempio le retribuzioni e/o compensi del personale impiegato nell'esecuzione delle operazioni.

Esempio 1: "Ammodernamento e potenziamento dei SPI o CPI attraverso l'acquisizione di risorse umane finalizzata a garantire l'erogazione dei servizi"

Asse II Occupabilità

Obiettivo specifico d) "Aumentare l'efficienza, l'efficacia, qualità e l'inclusività delle istituzioni del mercato del lavoro".

Codifica ISFOL "Qualificazione del sistema dei Servizi per l'Impiego"

Categoria di spesa n. 65 "Ammodernamento e rafforzamento delle istituzioni del mercato del lavoro"

Per quanto attiene al rispetto delle condizioni di carattere generale sopra riportate per l'ammissibilità delle spese, in riferimento al caso specifico si evidenzia quanto segue:

- in relazione al punto a) la condizione è soddisfatta di principio poiché in caso di gestione diretta il beneficiario si identifica nel soggetto pubblico che realizza l'attività. In tal caso, pertanto, beneficiario dell'operazione è il CPI o SPI..

- in riferimento invece al punto b), le spese per le retribuzione e/o i compensi saranno da ricondurre direttamente ad una operazione o a più progetti aventi ad oggetto azioni di qualificazione del sistema

dei SPI (così ad esempio l'operazione potrebbe riguardare la spesa per le retribuzioni e/o compensi, compresi gli oneri previdenziali, assistenziali e fiscali inclusi quelli a carico del soggetto erogante o comunque previsti dalla legge, del personale interno ed esterno impiegato, a tempo indeterminato o determinato o con altre forme contrattuali previste dalla normativa vigente, nell'esecuzione delle attività, oppure unicamente la spesa per personale interno, oppure la spesa per formazione e aggiornamento del personale, ecc.).

- rispetto al punto c) le spese per le retribuzione e/o i compensi devono essere indicate nella proposta progettuale elaborata in linea con quanto previsto nel POR o in altro documento di attuazione predisposto dall'Autorità di Gestione ed eventualmente approvato dal Comitato di Sorveglianza (nel caso di operazioni che superino un certo ammontare di spesa).

- in ultimo, rispetto al punto d) le spese per le retribuzioni e/o i compensi devono essere espressamente indicate nel relativo preventivo finanziario ed approvate dall'AdG o dall'OI.

Ai fini dell'ammissibilità al FSE, la spesa per le retribuzioni e/o i compensi, compresi gli oneri previdenziali, assistenziali e fiscali inclusi quelli a carico del soggetto erogante o comunque previsti dalla legge, del personale (interno ed esterno) impiegato a tempo indeterminato o determinato o con altre forme contrattuali previste dalla normativa vigente, deve comunque essere adeguatamente documentata e far riferimento all'effettivo impiego del personale nell'attività di erogazione dei servizi offerti dai CPI e dai SPI.

Al fine di garantire la connessione della spesa per il personale ad un'operazione del POR è utile che la *declaratoria* dei profili professionali sia compatibile con le attività finanziabili dal FSE ed inoltre sia prevista una citazione espressa dello stesso POR o l'indicazione dell'obiettivo specifico di riferimento del POR nei singoli ordini di servizio destinati al personale interno finanziato con risorse FSE e negli incarichi affidati.

Con riferimento alle modalità operative di inquadramento di tali operazioni,

- l'insieme delle spese sostenute dai CPI o dai SPI per gli stipendi del personale e certificate agli OI può far riferimento all'anno solare;
- la spesa sostenuta per ciascuna unità di personale (interno ed esterno impiegato a tempo indeterminato o determinato o a progetto, nonché gli stipendi per i lavoratori interinali) può riferirsi a singoli progetti di cui è composta la medesima operazione (così ad esempio, qualora la spesa per personale interno per la provincia X consista nel pagamento dello stipendio di n. 6 persone avremmo un'Operazione n. 1 composta di n. 6 progetti).

Esempio 2: "Piano di sviluppo locale" e corsi di formazione anche in Partnership con altri soggetti pubblici e privati (esempio: IFTS)

Analogamente al primo esempio, in caso di Piani di sviluppo di locale (PSL), cioè interventi di sviluppo del territorio (piani o programmi integrati multi-azione e multi-attività) attribuiti a enti locali o loro raggruppamenti, è ammissibile al FSE, tenendo in considerazione il principio di addizionalità, la spesa per le retribuzioni e/o i compensi del personale (es. figure direttive) della PA impiegato in attività di coordinamento, di monitoraggio e di direzione delle operazioni connesse a tali Piani.

Accanto alle spese direttamente connesse all'esecuzione delle singole operazioni, in linea di massima, sono ammissibili le spese generali di funzionamento (costi indiretti) dell'ente capofila dei Piani di sviluppo locale.

Le amministrazioni coinvolte nei PSL possono essere le Province, i Comuni, le Comunità montane, gli enti parco, le Camere di Commercio, le società miste a maggioranza pubblica operative dell'ente locale, ecc.

Per quanto riguarda la certificazione delle spese è possibile dichiarare le stesse come un 'unica operazione sulla base della definizione regolamentare “..un'operazione è...un gruppo di progetti..” semprechè insista sullo stesso asse.

Relativamente ai punti a) b) c) e d) si conferma quanto evidenziato nel 1° esempio; naturalmente il beneficiario si identifica nel soggetto pubblico che realizza l'azione (titolare del PSL ovvero titolare dell'azione formativa).

Come sopra previsto, al fine di garantire la connessione della spesa per il personale ad un'operazione del POR è utile che la *declaratoria* dei profili professionali sia compatibile con le attività finanziabili dal FSE ed inoltre sia prevista una citazione espressa dello stesso POR o l'indicazione dell'obiettivo specifico di riferimento del POR nei singoli ordini di servizio destinati al personale interno finanziato con risorse FSE e negli incarichi affidati.

Anche nei casi di interventi di formazione affidati a centri di formazione pubblici regionali, provinciali e comunali oppure di partnership comprendenti soggetti pubblici e privati (esempio: IFTS), accanto alle altre tipologie di spesa, è ammissibile anche la retribuzione del personale interno della PA impegnato in attività di coordinamento e di direzione, per tutto il ciclo di vita dell'operazione.

In riferimento agli IFTS - partnership tra quattro soggetti (Ente di formazione, Impresa, Università e Scuola Pubblica) è ammissibile la spesa del personale pubblico, secondo quanto previsto dai contratti collettivi di lavoro.

6. RECUPERI

6.1 Contesto e sfera di applicabilità

Ai fini del presente Vademecum è opportuno, in via preliminare, operare una distinzione tra *recuperi* che afferiscono esclusivamente al rapporto tra Amministrazione e beneficiario e quelli che riguardano invece il rapporto tra Stato membro e Commissione Europea.

In considerazione di ciò, si evidenzia, come previsto dal CDRR 05-0012-01⁸, che l'obbligo di recupero a favore della Commissione si configura unicamente in caso di restituzioni (recuperi dal beneficiario) **derivanti da irregolarità** ed afferenti importi **già certificati** alla Commissione. In assenza di questi due requisiti si configurano altre fattispecie che andranno trattate differenzialmente a seconda del caso.

6.2 Restituzione di importi connessi ad irregolarità

Ai sensi dell'art. 2, comma 7, del Reg. (CE) 1083/06, l'irregolarità viene definita come *“qualsiasi violazione di una disposizione del diritto comunitario, derivante da un'azione o un'omissione di un operatore economico, che abbia o possa avere come conseguenza un pregiudizio al bilancio generale delle Comunità europee mediante l'imputazione di spese indebite al bilancio generale”*.

La comunicazione delle irregolarità spetta all'organo decisionale competente in materia, che deve valutare se procedere o meno a dare comunicazione dell'irregolarità agli organismi nazionali e comunitari previsti, a seconda della gravità del caso (presenza o meno del sospetto di frode), e qualora ne ricorrano i presupposti.

Prima di procedere alla comunicazione è da ritenere, infatti, indispensabile una valutazione dei fatti emersi e degli elementi rilevati nel corso dei controlli, che induca a ritenere accertata l'esistenza dell'irregolarità. Tale valutazione sarà compiuta dagli organi decisionali preposti alle diverse provvidenze comunitarie, i quali, una volta ricevuto un atto o una segnalazione per un caso di sospetta irregolarità o frode, verificheranno senza ritardo che gli elementi in esso indicati siano di consistenza tale da rendere prima facie fondata l'ipotesi della avvenuta violazione di una norma comunitaria o nazionale anche astrattamente idonea a provocare pregiudizio al bilancio comunitario.⁹

In presenza di spese “irregolari”, la procedura da attivare è differente a seconda che le stesse abbiano formato o meno oggetto di certificazione alla Commissione.

⁸ CDRR/05/0012/01 avente ad oggetto “Orientamenti in materia di deduzione degli importi recuperati dalla successiva dichiarazione delle spese e domanda di pagamento e di compilazione della relativa appendice ai sensi dell'art. e dell'allegato II del reg. CE 438/01” richiamato dalla nota della Ce n.550 del 22/01/07 avente ad oggetto “Fornitura di informazioni sui recuperi e soppressioni di cofinanziamenti concessi dai fondi strutturali e sensibilizzazione dei beneficiari ai controlli ed al rischio di soppressione”.

⁹ Ai sensi della circolare della Presidenza del Consiglio dei Ministri, Dipartimento politiche europee, del 12 ottobre 2007, relativa alle Modalità di comunicazione alla Commissione europea delle irregolarità e frodi a danno del bilancio comunitario.

6.2.1 Spese irregolari certificate alla Commissione (recuperi in senso stretto ai sensi degli art. 61 lett. (f) e 70.1 lett. (b) del Reg. (CE) 1083/06).

Nel caso in cui la spesa oggetto di irregolarità sia già stata certificata alla Commissione Europea, si rientra pienamente nelle procedure previste dai Regolamenti comunitari.

In tal caso, l'Organismo responsabile dà avvio alle procedure di recupero nei confronti del beneficiario delle somme irregolari e fornisce le necessarie informazioni all'Autorità di certificazione, la quale provvede all'inserimento dell'importo nel registro debitorio, in adempimento a quanto previsto dall'art. 61 (f) del Reg. (CE) 1083/06. Una volta avvenuto il recupero con restituzione delle somme irregolari, l'importo recuperato dal beneficiario deve essere restituito alla Commissione deducendolo dalla Dichiarazione delle spese, maggiorato, se del caso, degli interessi di mora, e dovrà essere inserito nella dichiarazione annuale relativa agli importi recuperati, ritirati ed ai recuperi pendenti ai sensi dell'art. 20 e dell'all. XI del Reg. (CE) 1828/06.

Come previsto dal CDRR 05-0012-01 tale procedura è obbligatoria sia nel caso in cui l'irregolarità sia stata comunicata, ai sensi del Reg (CE) 1681/94 e s.m.i., all'organismo preposto (Olaf), sia nel caso in cui la comunicazione non sia dovuta (ad es. importi irregolari sotto soglia).

6.2.2 Spese irregolari non certificate alla Commissione

Le operazioni connesse con la restituzione dell'importo non investono l'Autorità di Certificazione, ma vengono gestite esclusivamente a livello di bilancio regionale, attraverso escussione della polizza fidejussoria, compensazione o emanazione di provvedimenti di richiesta di rimborso.

6.3 Restituzione di importi non connessi ad irregolarità

Tale tipologia, come sopra evidenziato, non attiva il recupero a favore della Commissione: le somme vengono restituite dal beneficiario e gestite a livello amministrativo interno, senza che ne venga dato conto alla Commissione nella relazione annuale sugli importi recuperabili ai sensi dell'art. 20, par. 2, del Reg. (CE) 1828/06, né nel registro debitorio ai sensi dell'art.61, lett. f, del Reg.1083/06. Tuttavia, qualora l'importo restituito afferisca a spese già certificate alla Commissione, l'Autorità di certificazione dovrà procedere comunque ad effettuare una correzione della Domanda di pagamento, deducendo l'importo indebito.

In ogni caso l'Autorità di Gestione dovrà avere traccia delle procedure di rimborso attivate.

6.4 Soppressioni (importi ritirati)

Tale tipologia si configura nel caso in cui l'Autorità responsabile decida di eliminare, in via cautelativa, la spesa irregolare dal Programma, **prima dell'effettivo recupero** dell'importo dal beneficiario, (ossia prima dell'avvenuta restituzione della somma irregolare) al fine di destinare le risorse comunitarie ad altre operazioni.

In tal caso l'Autorità di Certificazione deduce l'importo irregolare dalla successiva domanda di pagamento e ne dà comunicazione alla Commissione, per il tramite della Ragioneria Generale dello Stato – Igrue, nella dichiarazione annuale relativa agli importi recuperati e ritirati ed ai recuperi pendenti ai sensi dell'art. 20 e dell'all. XI del Reg. (CE) 1828/06.

La restituzione (ossia il recupero nei confronti del beneficiario) sarà gestita successivamente a livello di bilancio regionale, tramite, a seconda del caso, escussione di polizza fidejussoria, compensazione degli importi, oppure emanazione di provvedimenti di richiesta di rimborso.

6.5 Applicazione del tasso di interesse di mora

L'art. 155 del Regolamento CE-Euratom 1605/2002 prevede che le disposizioni relative alla formazione ed all'esecuzione del bilancio generale si applicano anche alle spese effettuate dai servizi e organismi di cui alla normativa sui Fondi Strutturali e agricole di preadesione. Ne deriva pertanto che il campo di applicazione e le condizioni alle quali gli interessi di mora sono dovuti, nonché i tassi d'interesse da applicare sono quelli stabiliti dall'art. 86 del regolamento 2342/2002 (regolamento di attuazione del Regolamento 1605/2002), come modificato dal regolamento 1248/2006. Tale articolo dispone:

1. "Fatte salve le disposizioni specifiche risultanti dall'applicazione delle normative settoriali specifiche, ogni importo esigibile non rimborsato alla data di scadenza di cui all'articolo 78, paragrafo 3, lettera b), produce interessi a norma dei paragrafi 2 e 3 del presente articolo.

2. Il tasso d'interesse da applicare agli importi esigibili non rimborsati alla data di scadenza di cui all'articolo 78, paragrafo 3, lettera b), è quello applicato dalla Banca centrale europea alle sue principali operazioni di rifinanziamento, quale è pubblicato nella Gazzetta ufficiale dell'Unione Europea, serie C, in vigore il primo giorno di calendario del mese della data di scadenza, maggiorato di:

a) sette punti percentuali, se il debito deriva da un contratto di appalto di forniture o di servizi di cui al titolo V;

b) tre punti percentuali e mezzo in tutti gli altri casi.

3. L'importo degli interessi è calcolato con decorrenza dal giorno di calendario successivo alla data di scadenza di cui all'articolo 78, paragrafo 3, lettera b), che è indicata anche nella nota di addebito, sino al giorno di calendario nel quale il debito è rimborsato integralmente".

La normativa comunitaria sopra riportata conferma quindi l'applicazione degli interessi di mora in caso di importi non rimborsati alla scadenza stabilita e detta chiare disposizioni per determinare il relativo tasso di interesse moratorio.

Quest'ultimo infatti dovrà corrispondere al tasso applicato dalla Banca Centrale Europea alle sue principali operazioni di rifinanziamento (pubblicato nella Gazzetta Ufficiale dell'Unione europea, serie C) in vigore il primo giorno di calendario del mese della data di scadenza maggiorato di sette punti percentuali (se il debito deriva da un contratto di appalto di forniture o di servizi) o di tre punti percentuali e mezzo (in tutti gli altri casi).

Alla luce del principio di assimilazione è possibile individuare e stabilire il termine di scadenza da cui far decorrere l'applicazione degli interessi di mora derivanti dalla succitata normativa comunitaria, in analogia (ed in sintonia) con quanto stabilito a livello nazionale, ovvero a decorrere dal 1° giorno successivo alla scadenza dei 60 giorni previsti dai dispositivi in materia di riscossione esattoriale.

6.6 Fasi procedurali per il recupero delle quote comunitarie e nazionali

Le tappe principali della procedura di recupero (quota Fondo Sociale Europeo) possono essere così sintetizzate:

- L'Organismo responsabile del recupero (Autorità di Gestione, Organismo Intermedio, ecc.) emette un provvedimento di recupero della quota capitale, maggiorata degli interessi legali maturati dalla data di erogazione della somma stessa alla data di restituzione (art. 17 l. 144/99 e s.m.i.). Per permettere l'esatto computo della quota interesse da restituire, l'organismo responsabile deve comunicare al soggetto interessato il tasso di interesse e le relative modalità di calcolo;
- La restituzione dell'importo dovuto (quota capitale più la quota interesse legale) deve avvenire entro 60 giorni dalla richiesta;
- Se il debitore non adempie alla restituzione entro la scadenza stabilita, l'amministrazione competente chiederà gli interessi di mora sulla quota capitale, a partire dalla scadenza del termine, in aggiunta agli interessi legali precedentemente maturati (anche in questo caso l'organismo responsabile deve comunicare al soggetto interessato il tasso di interesse di mora e le relative modalità di calcolo per il corretto computo degli interessi da restituire);
- A seguito della restituzione da parte del debitore, la quota capitale, comprensiva degli interessi di mora (se ed in quanto dovuti), verrà rimborsata alla Commissione europea, mentre l'Amministrazione tratterà la quota di interessi legali maturati (che saranno utilizzati per gli scopi del programma come sopra evidenziato).

Resta inteso che rispetto alle somme recuperate è necessario rettificare ai sensi delle disposizioni comunitarie, le successive dichiarazioni delle spese e domanda di pagamento presentate e di fornire informazioni sui recuperi effettuati nella dichiarazione annuale relativa agli importi recuperati, ritirati ed ai recuperi pendenti ai sensi dell'art. 20 e dell'all. XI del Reg. (CE) 1828/06.

Analogamente alle procedure di Fondo Sociale Europeo, anche per il Fondo di Rotazione, di cui alla legge n. 183/1987, si riportano in sintesi le seguenti fasi:

- L'Organismo responsabile del recupero (Autorità di Gestione, Organismo Intermedio, ecc.) emette il provvedimento di recupero della quota capitale, maggiorata degli interessi calcolati al tasso ufficiale di riferimento in vigore nel periodo intercorso tra la data di erogazione della somma stessa e la data di restituzione. Per consentire il corretto calcolo degli interessi, l'Organismo responsabile deve comunicare al soggetto interessato il tasso di interesse e le relative modalità di calcolo;
- La restituzione dell'importo dovuto (quota capitale più la quota interesse) deve avvenire entro 60 giorni dalla richiesta;
- Se il debitore non adempie alla restituzione entro la scadenza stabilita, l'amministrazione competente richiederà, in aggiunta agli interessi calcolati al tasso ufficiale di riferimento precedentemente maturati, gli interessi di mora¹⁰ sulla quota capitale a partire dalla scadenza del termine, fino alla data di restituzione (anche in questo caso l'organismo responsabile deve comunicare al soggetto interessato il tasso di interesse di mora e le relative modalità di calcolo per il corretto computo degli interessi da restituire);
- A seguito della restituzione da parte del debitore, la quota capitale, comprensiva di tutti gli interessi maturati, diversamente da quanto avviene per la quota del FSE, verrà rimborsata al Ministero dell'Economia e delle Finanze, Ragioneria Generale dello Stato – Igrue, ai sensi dell'art. 6 della legge n. 183/87.

¹⁰ Poiché a livello nazionale non è predeterminato il tasso di interesse di mora direttamente applicabile a tale specifica fattispecie, appare ragionevole, in virtù del principio di assimilazione, prevedere l'applicazione dello stesso saggio di interesse previsto per il recupero delle quote comunitarie.

6.7 Individuazione della data di erogazione e della data di recupero

All'interno del complesso procedimento di erogazione che vede coinvolti diversi organi dell'amministrazione, è possibile individuare come data di erogazione il momento dell'ordine di liquidazione materiale (per es. bonifico) dell'importo da parte del contabile a ciò preposto, in quanto con tale atto ed in tale momento l'Amministrazione perde la disponibilità materiale dello stesso importo.

Viceversa, la data di restituzione è individuabile nella data indicata come valuta contabile dell'ordine di liquidazione materiale effettuato dall'ente.

6.8 Modalità di calcolo

Il calcolo degli interessi per il recupero delle somme indebitamente pagate dovrà avvenire con il metodo semplice. Tali interessi inoltre, saranno calcolati sulla base di un anno di 365 giorni per il numero effettivo dei giorni trascorsi.

7. TRANSNAZIONALITÀ E INTERREGIONALITÀ

Ai fini del riconoscimento della spesa degli interventi interregionali e transnazionali, risulta di particolare rilevanza il principio di “riferibilità”.

Un riferimento a tale principio è rinvenibile nella nota della Commissione (DG Occupazione Prot. N. 004547 di data 21.03.07) “ [...] *preme richiamare l’attenzione delle Autorità di gestione sul fatto che ai fini dell’ammissibilità le attività finanziate devono produrre un beneficio per i territori titolari delle risorse utilizzate. [...]*”.

Un costo è “riferibile” ad un PO nella misura in cui attenga a linee di intervento a valere sul PO medesimo ed i cui benefici siano ad esso riconducibili, a prescindere dal luogo di realizzazione delle azioni, di emissione del titolo di spesa e di conservazione dello stesso.

Fatte salve le disposizioni comunitarie in materia di ammissibilità e il rispetto del principio di riferibilità sopra menzionato, le modalità di riconoscimento della spesa sono definite nei protocolli d’intesa e/o nei dispositivi di riferimento per le operazioni di cui al presente paragrafo. Per quanto non definito trova applicazione il principio generale di reciprocità in base al quale valgono le norme dello Stato in cui si realizza l’azione.

Inoltre il rapporto giuridico fra capofila e partner o fra partner (regolato con protocollo, con convenzione o altro accordo) condiziona il livello a cui la spesa deve essere giustificata.

Qualora il protocollo o la convenzione lo preveda, è possibile procedere ad una certificazione pro quota delle spese.

8. UTILIZZO DELLA FLESSIBILITÀ di cui all'art. 34.2 del reg. (CE) 1083/06

8.1 Riferimenti normativi e documenti di programmazione

L'art. 34.2 del Regolamento (CE) 1083/06 "specificità dei Fondi" recita: *"Fatte salve le deroghe previste nei Regolamenti specifici dei Fondi, sia il FESR che il FSE possono finanziare, in misura complementare ed entro un limite del 10% del finanziamento comunitario di ciascun asse prioritario di un Programma operativo, azioni che rientrano nel campo di intervento dell'altro Fondo, a condizione che esse siano necessarie al corretto svolgimento dell'operazione e ad essa strettamente collegate"*.

A tale indicazione si aggiunge il disposto degli artt. 3.7 e 11.4 del Regolamento 1081/06 (sul Fondo sociale europeo) che, rispettivamente, prevedono:

"In deroga all'art. 34.2 del Regolamento (CE) 1083/06, il finanziamento di misure intese a conseguire la priorità "inclusione sociale" [...] che rientrano nel campo di applicazione del Regolamento (CE) n. 1080/06 del 5 luglio 2006, relativo al FESR, può essere portato al 15% dell'asse prioritario interessato" e " le norme di ammissibilità enunciate all'art. 7 del Regolamento (CE) n. 1080/06 si applicano alle azioni cofinanziate che rientrano nel campo di applicazione dell'art. 3 del suddetto Regolamento".

Si tratta, così come chiarito dai servizi della Commissione europea in una nota esplicativa, di una "opzione offerta agli SM e alle AdG per facilitare l'attuazione dei PO monofondo; essa non implica in alcun modo un ritorno alla logica plurifondo in quanto l'intento è specificamente quello di consentire il limitato finanziamento di operazioni, progetti o parti di progetto che pertengono all'altro Fondo"¹¹.

I Programmi operativi cofinanziati dal FSE contengono, negli assi prioritari, la seguente frase: *"Al fine di aumentare l'efficacia degli interventi programmati, in un quadro di coerenza con la strategia regionale complessiva e con le condizioni previste dal POR FESR, l'Autorità di gestione FSE potrà fare ricorso al principio di complementarità tra i fondi strutturali di cui all'art. 34 del Regolamento (CE) 1083/06 e finanziare azioni che rientrano nel campo di intervento del FESR, nei limiti e alle condizioni ivi previste fino ad un massimo del 10% (15% in "inclusione") del contributo comunitario del presente asse prioritario, purché esse siano necessarie al corretto svolgimento dell'operazione e ad essa direttamente legate"*.

Nel capitolo dedicato alle *Modalità di attuazione* dei PO, è invece presente questa previsione: *"Il ricorso alla complementarità tra i Fondi strutturali avverrà, nei limiti delle condizioni previste dal POR FESR, nel rispetto di quanto previsto dal campo di intervento del FSE e del FESR integrando le missioni dei due fondi. Le Autorità di gestione dei POR FESR e FSE definiranno modalità operative di coordinamento specifiche all'applicazione della complementarità tra i Fondi strutturali. In particolare, l'autorità di gestione del presente POR informerà, preventivamente e nel corso dell'attuazione degli interventi attivati ai sensi del presente paragrafo, l'Autorità di Gestione del POR FESR. Il Comitato di Sorveglianza viene inoltre informato periodicamente sul ricorso alla complementarità tra Fondi strutturali. L'Autorità di Gestione è responsabile dell'avvenuto rispetto alla chiusura del Programma delle soglie fissate dall'art. 34 del Reg. (CE)1083/2006"*.

¹¹ The functioning of flexible financing (cross financing) – Information note n. 56 - distribuita nel corso della riunione del Gruppo Tecnico Fondo Sociale Europeo, Lisbona 24 ottobre 2007

8.2 Limiti e condizioni

Le principali condizioni di utilizzo della clausola di flessibilità sono poste dai regolamenti comunitari, in particolare :

- limite finanziario (10% delle risorse disponibili in tutti gli assi e 15% nell'asse dedicato all'inclusione sociale);
- diretto collegamento con l'operazione cofinanziata dal Fondo;
- necessità ai fini del corretto svolgimento dell'operazione FSE.
- rispetto dei limiti di ammissibilità del Regolamento FESR

Per quanto riguarda la percentuale, il 10% e il 15% costituiscono il valore massimo ammissibile, pertanto, in ciascun asse prioritario sarà possibile finanziare interventi nell'ambito di un range compreso fra 0% e 10% (o 15%), secondo le necessità e le valutazioni dell'AdG.

Le azioni finanziate comunque devono sempre "riflettere il contesto e i contenuti delle operazioni del Fondo principale, (nel caso di specie quindi del FSE), gli obiettivi dei PO e gli assi prioritari".

In merito alle spese ammissibili, fermo restando che anche per il FESR i Regolamenti prevedono una netta distinzione del campo di intervento fra gli obiettivi CONV e CRO, ai sensi dell'articolo 7 del regolamento n. 1080/06 non potranno comunque essere finanziati:

- a) gli interessi passivi;
- b) l'acquisto di terreni per un importo superiore al 10% della spesa totale ammissibile per l'operazione considerata. In casi eccezionali e debitamente giustificati l'autorità di gestione può autorizzare una percentuale più elevata per operazioni a tutela dell'ambiente;
- c) la disattivazione di centrali nucleari;
- d) l'imposta sul valore aggiunto recuperabile.

L'ulteriore requisito richiesto dai PO è invece la coerenza

- con la strategia regionale complessiva e
- con le condizioni previste dal POR FESR.

Il primo elemento mira a garantire, in un'ottica di integrazione degli interventi, che l'utilizzo dei fondi sia sempre fortemente connesso al disegno complessivo di programmazione regionale, mentre il secondo rimarca la necessità di rispettare le condizioni di attuazione previste dall'altro PO.

Le condizioni di attuazione sono, da un lato, le previsioni inerenti il rispetto della normativa comunitaria, in particolar modo in tema di appalti e di tutela della concorrenza (aiuti di stato) e, dall'altro lato, le norme in materia di ammissibilità delle spese, nello specifico quanto disposto dal ~~la~~ "Norma generale per l'Ammissibilità della spesa" DPR n. 196 del 3 ottobre 2008 in riferimento al FESR.

L'identificazione di alcuni possibili ambiti di utilizzo del *cross-financing* all'interno di diversi PO, non implica che possano essere attuate le sole azioni inserite nel Programma in quanto anch'esse sono da considerarsi esemplificative e non esaustive.

La flessibilità è utilizzabile in tutti gli assi prioritari, compreso quello dedicato all'Assistenza tecnica.

Trattandosi di un'opzione innovativa le cui possibilità di applicazione saranno esplorate con il progredire dell'attuazione, è possibile il ricorso alla flessibilità anche nel caso in cui l'AdG non lo abbia esplicitamente previsto in tutti gli assi.

Non sarà necessario comunque avviare una procedura di modifica del PO dal momento che questo caso non rientra in quelli previsti all'art. 33 "revisione dei Programmi operativi" del Reg. (CE) 1083/06 e sarà trattato alla stregua di una modifica non sostanziale.

8.3 Aspetti e procedurali

L'applicazione dell'opzione del cross-financing non incide sulle procedure di affidamento, le quali saranno selezionate di volta in volta dall'AdG o dall'OI in base alla tipologia di operazione da finanziare.

L'Autorità di Gestione del FSE o l'Organismo Intermedio competente avvieranno tutte le procedure di affidamento, comprese quelle riguardanti le azioni che ricadono nella flessibilità ossia nel campo di intervento del FESR, nel rispetto della normativa comunitaria e nazionale di riferimento.

Nello specifico, sotto il profilo strettamente procedurale, dal momento che le azioni in questione si giustificano per il fatto di essere necessarie alla efficace implementazione di un'operazione cui sono direttamente e strettamente collegate, in caso di appalto si potrà prevedere un'unica gara.

In caso invece di concessione di sovvenzioni pubbliche ad un progetto si avrà una sola erogazione di sovvenzione per l'intera operazione comprese le azioni di "tipo FESR".

Le azioni realizzate nell'ambito della flessibilità, alla stregua di quelle ricadenti nell'ambito FSE, saranno sottoposte a tutte le norme e le procedure di controllo e saranno verificate dagli auditori del Fondo con il quale sono finanziate.

Le azioni cofinanziate che ricadono nell'ambito della flessibilità dovranno essere chiaramente identificabili e l'AdG ne garantisce la tracciabilità; questo tipo di dati dovrà essere accessibile per la sorveglianza, il monitoraggio e il controllo, ai fini delle verifiche del rispetto del limite massimo del 10%.

La dimostrazione del rispetto del limite del 10% va effettuata solo alla chiusura del PO; qualora le azioni cofinanziate ricadenti nel campo di applicazione dell'altro fondo eccedano il tetto fissato, sarà necessario operare una correzione finanziaria.

Al fine di non incorrere nel rischio di correzioni, l'AdG può mettere in campo idonee ed efficaci modalità per la verifica dell'ammontare di risorse attivabili nel campo di intervento dell'altro Fondo. Così ad esempio, l'AdG potrà prevedere nell'avviso pubblico o nel bando di gara una percentuale di risorse per interventi ricadenti nel campo di applicazione dell'altro Fondo. Non è comunque necessario che l'ammontare corrisponda al 10% in ogni avviso.

Ai fini della verifica del rispetto delle soglie fissate (10% e 15%), l'AdG garantisce, per ciascuna operazione eventualmente composta da un gruppo di progetti, l'identificazione dei progetti in ambito FESR e il conseguente ammontare finanziario.

Laddove un'operazione per la quale venga richiesto un finanziamento preveda parti o fasi che pertengono prevalentemente al campo di intervento dell'altro Fondo, al fine di garantire l'opportuna distinzione, tali parti o fasi possono essere individuate all'inizio e pertanto considerate nel 10%.

Per quanto attiene alle informative periodiche sul tema, secondo le previsioni dei PO, l'AdG titolare del PO FSE informerà preventivamente e nel corso dell'attuazione (e viceversa) l'AdG del POR FESR; verranno inoltre fornite informazioni in occasione dei Comitati di Sorveglianza e nei Rapporti annuali di esecuzione nei quali è previsto, all'interno della sezione relativa all'analisi qualitativa, un apposito spazio per la trattazione. E' inoltre prevista la compilazione di una tabella finanziaria che evidenzia separatamente le spese ricadenti in ambito FESR.

8.4 Esempi di utilizzo della flessibilità

Creazione di impresa

Un'operazione a sostegno della creazione d'impresa può aumentare le proprie probabilità di successo se completata da azioni rientranti nell'ambito di applicazione FESR. Si pensi, ad esempio, alle seguenti azioni di sostegno alla creazione di impresa già ammissibili alla spesa del FSE:

- la formazione (propedeutica alla futura attività imprenditoriale)
- le consulenze (fiscale, contabile, legale)
- le spese per la costituzione d'impresa (fidejussioni, assicurazioni, parcelle)
- affitto e ammortamento attrezzature ed immobili
- accompagnamento (docenza personalizzata su marketing, commercializzazione, ecc.)

Ad esse si possono unire in funzione complementare alcune azioni o spese ammissibili rientranti nel campo FESR al fine di assicurare il maggior successo dell'operazione o progetto quali ad esempio:

- l'acquisto di immobili e mobilio;
- l'acquisto di attrezzature;
- l'acquisizione da fonti esterne di brevetti, know-how, diritti di licenza e altri diritti di proprietà intellettuale

Centro per l'impiego

Nell'ambito dell'asse prioritario dedicato all'Occupabilità, l'AdG o l'OI potrebbe mettere a disposizione risorse per il miglioramento dei servizi per l'impiego.

In particolare, ad esempio, potrebbero rendersi necessari interventi di adeguamento infrastrutturale dei centri stessi in un'ottica di abbattimento di barriere architettoniche. A tale scopo potranno essere ammesse spese per l'esecuzione di lavori, per la realizzazione di impianti, per l'acquisto di mobilio.

Servizi all'infanzia

Al fine di aumentare l'efficacia delle misure volte alla conciliazione fra vita lavorativa e vita familiare nell'ambito dell'asse adattabilità potrebbe essere fornito sostegno finanziario alle imprese nell'ambito di un'azione di sistema finalizzata a nuove e migliori forme organizzative del lavoro per la costruzione di servizi di assistenza all'infanzia. Nello specifico potranno essere cofinanziate spese per l'adeguamento dei locali alla funzione educativa-ricreativa, l'acquisto di mobilio e di eventuali attrezzature.

Riferimenti bibliografici

Elenco dei principali dispositivi normativi e dei documenti di sintesi di buone prassi comuni e/o condivisi dalle Regioni a cui si è fatto riferimento nella stesura del “*Vademecum per l’ammissibilità della spesa al FSE*”:

- Pacchetto dei regolamenti comunitari per la programmazione dei fondi strutturali 2007-2013;
- Decreto del Presidente della Repubblica n. 196 del 3 ottobre 2008 (GU n. 294 del 17/12/2008) relativo al “Regolamento di esecuzione del Reg. (CE) n.1083/2006 recante disposizioni generali sul fondo europeo di sviluppo regionale, sul fondo sociale europeo e sul fondo di coesione” in materia di ammissibilità della spesa; ~~Norma nazionale in materia di Ammissibilità della spesa;~~
- Principi generali di contabilità e di revisione internazionali e nazionali;
- Nota della Commissione europea sulla forfetizzazione dei costi indiretti (cfr. allegato 2 e 3);
- Codice unico dei contratti;
- Legge 241/90 – nuove norme sul procedimento amministrativo;
- Regolamento (CE) n. 800/2008 del 6 agosto 2008 che dichiara alcune categorie di aiuti compatibili con il mercato comune in applicazione degli articoli 87 e 88 del trattato (regolamento generale di esenzione per categoria);
- Nota della Commissione europea CDRR/05/0012/01/EN del 26 gennaio 2007 – Guidance on deductions of recoveries from next statement of expenditure”.

Allegato 1: Esempio di Conto economico preventivo e consuntivo

Introduzione

Prendendo spunto dall'esperienza della passata programmazione del FSE, si riporta a titolo esemplificativo lo schema di Conto economico utilizzabile per la preventivazione e consuntivazione dei costi relativi alle attività che compongono un'operazione o un progetto finanziato dal FSE, realizzabile, in linea di massima, in regime concessorio.

Lo schema è stato predisposto mutuando i principi di redazione del bilancio d'esercizio, e nello specifico del conto economico, del Codice Civile. Quindi, nella prima sezione (A) dedicata ai ricavi è esposto il contributo pubblico totale, nella seconda (B) sono riportati, invece, i costi diretti dell'operazione o del progetto, suddivisi per macrocategorie di spesa che fanno riferimento ad una convenzionale classificazione logica e/o cronologica dei costi sostenuti in fase di ideazione, avvio, realizzazione e conclusione dell'operazione finanziata. Una terza sezione (C) è poi dedicata all'indicazione di costi indiretti, sostenuti dal soggetto beneficiario (in caso di sovvenzioni) nel periodo di durata dell'operazione.

Il totale dei costi dell'operazione o del progetto esposti a preventivo e a consuntivo è dato dalla somma delle sezioni B e C.

In riferimento alle sezioni B e C, per ciascuna delle rispettive macrocategorie, si presenta un elenco esemplificativo delle voci analitiche di costo che si riferiscono a singole azioni o attività che compongono l'operazione o il progetto. L'elenco proposto, che può riguardare anche operazioni non tradizionalmente finanziate dal FSE (es. formazione), è indicativo e non esaustivo.

Nel caso di ricorso a tale modello di conto economico, pertanto, le Autorità di Gestione potranno indicare ulteriori voci analitiche di costo specifiche e maggiormente riferibili all'operazione o al progetto, oppure inserire nell'ambito delle macrocategorie di spesa [B1-B4, C] la voce "Altro", lasciando al soggetto beneficiario l'indicazione delle pertinenti spese.

ESEMPIO DI CONTO ECONOMICO PREVENTIVO E CONSUNTIVO

| | | |
|--|--------------------------------------|--|
| A - TOTALE RICAVI (contributo pubblico e cofinanziamento privato) | | |
| B - COSTI DELL'OPERAZIONE O DEL PROGETTO | | |
| B1 | Preparazione | |
| | | Indagine preliminare di mercato |
| | | Ideazione e progettazione |
| | | Pubblicizzazione e promozione del progetto |
| | | Selezione e orientamento partecipanti |
| | | Elaborazione materiale didattico |
| | | Formazione personale docente |
| | | Determinazione del prototipo |
| | | Spese di costituzione ATI/ATS |
| B2 | Realizzazione | |
| | | Docenza/Orientamento/Tutoraggio |
| | | Erogazione del servizio |
| | | Attività di sostegno all'utenza svantaggiata: docenza di supporto, ecc. |
| | | Attività di sostegno all'utenza (indennità partecipanti, trasporto, vitto, alloggio) |
| | | Azioni di sostegno agli utenti del servizio (mobilità geografica, esiti assunzione, creazione d'impresa, ecc.) |
| | | Esami |
| | | Altre funzioni tecniche |
| | | Utilizzo locali e attrezzature per l'attività programmata |
| | | Utilizzo materiali di consumo per l'attività programmata |
| B3 | Diffusione risultati | |
| | | Incontri e seminari |
| | | Elaborazione reports e studi |
| | | Pubblicazioni finali |
| B4 | Direzione e controllo interno | |
| | | Direzione e valutazione finale dell'operazione o del progetto |
| | | Coordinamento e segreteria tecnica organizzativa |
| | | Monitoraggio fisico-finanziario, rendicontazione |
| B - TOTALE COSTI DELL'OPERAZIONE O DEL PROGETTO | | |
| C - COSTI INDIRETTI | | |
| | | Contabilità generale (civilistico, fiscale) |
| | | Servizi ausiliari (centralino, portineria, ecc.) |
| | | Pubblicità istituzionale |
| | | Forniture per ufficio |
| TOTALE COSTO DELL'OPERAZIONE (B+C) | | |

Allegato 2



COMMISSIONE EUROPEA
DG Occupazione, affari sociali e pari opportunità
Coordinamento dell'FSE
Audit, controllo, valutazione

ARTICLE 11.3 (B) OF REGULATION (EC) 1081/2006 INDIRECT COSTS DECLARED ON A FLAT-RATE BASIS FOR ESF GRANTS PROGRAMMING PERIOD 2007-2013

ESF : Article 11.(3)(b) of Regulation (EC) 1081/2006

3. The following costs shall be expenditure eligible for a contribution from the ESF as defined in paragraph 1 provided that they are incurred in accordance with national rules, including accountancy rules, and under the specific conditions provided for below:

- (a) the allowances or salaries disbursed by a third party for the benefit of the participants in an operation and certified to the beneficiary;
- (b) in the case of grants, indirect costs declared on a flat-rate basis, up to 20 % of the direct costs of an operation;
- (c) the depreciation costs of depreciable assets listed under paragraph 2(c), allocated exclusively for the duration of an operation, to the extent that public grants have not contributed towards the acquisition of those assets.

Requests for clarification of this article, received from the Member States (FR June 2006, IT September 2006, DK November 2006, NL November 2006, U.K. January 2007, EE January 2007) concern the following issues:

- Definition of direct and indirect costs
- Scope of the article
- Justification of indirect costs declared on a flat-rate basis.

Preliminary remarks:

Experience from previous programming periods showed that the justification of indirect costs constituted a high source of risk for beneficiaries, and frequently a disproportionate administrative cost for ESF operations, particularly small projects.

Therefore the Commission proposed **to simplify the administrative and financial file pertaining to grant-assisted ESF operations** in relation to the treatment of indirect costs. In adopting the regulation, the Council welcomed the simplification and agreed on an **option** -not an obligation - for this provision. This simplification benefits both the beneficiary and the administration (management and

audit).

1. Purpose of this note

In order to facilitate the implementation of the provisions of article 11.3(b) and to avoid legal uncertainty and financial risk for beneficiaries, the practicalities of implementing this option are addressed below.

In the following text an “ESF operation” means an operation selected for funding, the costs of which are included in an operational programme co-funded by the European Social Fund.

2. General principles governing national eligibility rules

For the programming period 2007-2013, eligibility rules are determined at national level: (Article 56 of Regulation (EC) 1083/2006):

4. The rules on the eligibility of expenditure shall be laid down at national level subject to the exceptions provided for in the specific Regulations for each Fund. They shall cover the entirety of the expenditure declared under the operational programme.

Moreover "*the managing authority shall be responsible for managing and implementing the operational programme in accordance with the principle of sound financial management*" (Article 60 of Regulation (EC) 1083/2006).

Therefore, at the start of the programming period, managing authorities should determine and document the rules of eligibility for ESF operations, make these rules available to potential beneficiaries, and indicate all relevant rules in granting decisions. As part of these rules, the framework for applying article 11.3(b) of Regulation (EC) 1081/2006 should also be set out.

In the case of grants, the *options* provided for in the regulation include:

- the declaration of indirect costs on the basis of real costs (i.e. no flat rate, with full justification of expenditure);
- the declaration of indirect costs at flat rate (i.e. without justification), at a rate to be set by national rules but inferior or equal to 20% of direct costs.

The managing authority should clearly state which rate it applies, in which circumstance the rate may be 20% of direct costs and in which circumstances the rate is less than 20% of direct costs and whether the rate varies according to the type of ESF operations, beneficiaries, size of entities or types of grants concerned, etc.

3. Definition of direct and indirect costs:

In the absence of a European accounting definition of direct or indirect costs, managing authorities or their intermediate bodies should identify clearly what constitutes direct and indirect costs for each type of ESF operation concerned.

a) Direct costs are those costs which are directly related to an individual activity of the entity, where the link with this individual activity can be demonstrated.

b) Indirect costs, on the other hand, are costs which are not or cannot be connected directly to an individual activity of the entity in question. Such costs would include administrative expenses, for which it is difficult to determine precisely the amount attributable to a specific activity (administrative/staff expenditure, such as: management costs, recruitment expenses, costs for the accountant or the cleaner etc.; telephone, water or electricity expenses, and so on.).

Both direct costs, fully demonstrated by supporting documents, and indirect costs at flat rate are regarded as real costs, in line with Article 11 of Regulation (EC) 1081/2006.

4. Scope of the article:

The option of declaring indirect costs on a flat-rate basis concerns only operations managed in the framework of grants, where declared expenditure is normally justified by paid invoices and other accounting documents of equivalent probative value. The rule under article 11.3(b) means that once direct costs have been clearly defined in the granting decision and properly justified by the beneficiaries by means of supporting paid invoices, **beneficiaries can apply the agreed flat rate to declare and justify indirect costs linked to this ESF operation, without any further justification.**

Within the same operation, only one of the options can be selected: either the indirect costs are declared on the basis of real expenditure (and justified with all the supporting documents, up to the amount declared¹), or they are declared on a flat-rate basis (with no supporting documents / no justification needed), within the ceilings fixed by the granting decision.

5. Justifying indirect costs declared on a flat-rate basis:

It is important to note that the option of declaring indirect costs on a flat-rate basis must be foreseen at the stage of programming the ESF operations.

The objective is to dispense with the need to justify in detail the individual costs (i.e. no provision of copies of paid invoices and no request for specific prorata breakdown for each type of expenditure), which make up the indirect costs. This simplifies matters both for the beneficiary and for the administration managing and controlling the ESF operation.

The simplification of the justification of indirect costs implies, however, **careful verification of the declared direct costs, in accordance with the granting decision.** This verification of direct costs allows to justify the amount of declared indirect costs and constitutes part of the management checks (Article 60.b of Regulation 1083/2006) and of audits on operations (Article 62.b of Regulation 1083/2006).

On a cautionary note, this simplification should not artificially inflate direct costs, nor increase indirect costs declared under ESF operations.

Finally, it is also clear that

- Since actually incurred direct costs serve as the basis for calculation of indirect costs, any reduction in these direct costs (i.e. in relation to the estimated budget or following a financial correction) will have an impact on the flat-rate amount of indirect costs, which can be validated by the managing authority;
- Where the flat rate option is chosen, any (unexpected) income generated on the ESF operation ought to be deducted from total costs declared on this ESF operation (having calculated indirect costs at flat rate).

¹ It should be noted that in certain Member States, under the 2000/2006 period, a maximum ceiling has been set for indirect costs justified on the basis of real costs, in relation to other well-defined cost categories.

Allegato 3



COMMISSIONE EUROPEA
DG Occupazione, affari sociali e pari opportunità
Coordinamento dell'FSE
Audit, controllo, valutazione

Articolo 11, paragrafo 3, lettera b) del regolamento (CE) n. 1081/2006 Costi indiretti dichiarati su base forfettaria per le sovvenzioni dell'FSE - Periodo di programmazione 2007-2013

FSE: Articolo 11, paragrafo 3, lettera b) del regolamento (CE) n. 1081/2006

3. Le spese seguenti sono considerate ammissibili a un contributo del Fondo ai sensi del paragrafo 1, purché siano sostenute conformemente alle normative nazionali, comprese quelle in materia contabile, e alle condizioni specifiche sottoindicate:

- a) le indennità o retribuzioni versate da un terzo a beneficio dei partecipanti ad un'operazione e certificate al beneficiario;
- b) nel caso delle sovvenzioni, i costi indiretti dichiarati su base forfettaria fino al 20 % dei costi diretti di un'operazione;
- c) i costi di ammortamento di beni ammortizzabili di cui al paragrafo 2, lettera c), assegnati esclusivamente per la durata di un'operazione, nella misura in cui sovvenzioni pubbliche non hanno contribuito all'acquisto di tale attivo.

Richieste di delucidazione di tale articolo ricevute dagli Stati membri (FR giugno 2006, IT settembre 2006, DK novembre 2006, NL novembre 2006, U.K. gennaio 2007, EE gennaio 2007) in merito agli aspetti seguenti:

- Definizione dei costi diretti e indiretti
- Campo di applicazione dell'articolo
- Motivazione dei costi indiretti dichiarati su base forfettaria

Osservazioni preliminari

Dalle esperienze acquisite a seguito dei periodi di programmazione precedenti si è dedotto che la motivazione dei costi indiretti costituisce un'importante fonte di rischi per i beneficiari e rappresenta spesso costi amministrativi sproporzionati per le operazioni dell'FSE, in particolare in caso di progetti di piccolo calibro.

Di conseguenza, la Commissione ha proposto **di semplificare l'aspetto amministrativo e finanziario concernente le azioni sovvenzionate dall'FSE relativamente al trattamento dei costi indiretti**. All'atto di adozione del regolamento, il Consiglio ha accolto favorevolmente l'idea di una semplificazione e ha deciso di rendere tale disposizione un'**opzione**, non un obbligo. La semplificazione in questione comporta vantaggi tanto per i beneficiari quanto per l'amministrazione (gestione e audit).

1. Scopo della nota

Onde agevolare l'applicazione delle disposizioni dell'articolo 11, paragrafo 3, lettera b) e evitare qualsiasi incertezza giuridica e qualsiasi rischio finanziario per i beneficiari, di seguito vengono illustrate le modalità pratiche di applicazione di tale opzione.

Nel testo che segue per "azione FSE" si intende un'azione selezionata in vista di un finanziamento e i cui costi sono iscritti in un programma operativo cofinanziato dal Fondo sociale europeo.

2. Principi generali che disciplinano le norme di ammissibilità a livello nazionale

Per il periodo di programmazione 2007-2013, le norme di ammissibilità sono determinate a livello nazionale: (Articolo 56, del regolamento (CE) n. 1083/2006):

4. Le norme in materia di ammissibilità delle spese sono stabilite a livello nazionale, fatte salve le eccezioni previste dai regolamenti specifici per ciascun Fondo. Esse riguardano la totalità delle spese dichiarate nell'ambito del programma operativo.

Inoltre *"l'autorità di gestione è responsabile della gestione e attuazione del programma operativo conformemente al principio della sana gestione finanziaria"* (Articolo 60 del regolamento (CE) n. 1083/2006).

Di conseguenza, all'inizio del periodo di programmazione le autorità di gestione debbono determinare e documentare le norme di ammissibilità delle azioni dell'FSE, rendere tali norme disponibili ai beneficiari potenziali e indicare eventuali norme che possano interessare le decisioni di sovvenzione. Come parte di tali norme, anche le modalità di applicazione dell'articolo 11, paragrafo 3, lettera b) del regolamento (CE) n. 1081/2006 devono essere precisate.

Nel caso di sovvenzioni, le **opzioni** previste nel regolamento includono:

- la dichiarazione dei costi indiretti sulla base dei costi effettivi (cioè senza importi forfettari e con una motivazione esauriente delle spese);
- la dichiarazione dei costi indiretti su base forfettaria (cioè senza giustificazione), ad un tasso fissato nelle norme nazionali e inferiore o uguale al 20% dei costi diretti.

L'autorità di gestione deve indicare chiaramente il tasso da essa applicato, le circostanze in cui il tasso può essere pari al 20% dei costi diretti e quelle in cui il tasso può essere inferiore al 20% dei costi diretti. Deve indicare inoltre come il tasso varia a seconda del tipo d'azione FSE, dei beneficiari, della dimensione degli organismi o del tipo di sovvenzione interessata, ecc.

3. Definizione dei costi diretti e indiretti

In mancanza di una definizione contabile su scale europea dei costi diretti o indiretti le autorità di gestione o i relativi organismi intermedi dovranno indicare chiaramente che cosa rappresenta un costo diretto o un costo indiretto per ogni tipo di azione FSE.

a) I costi diretti sono quelli direttamente connessi ad un'attività specifica dell'organismo, ove possa essere dimostrato il legame con tale attività.

b) I costi indiretti, per contro, sono quelli che non sono o non possono essere connessi direttamente ad un'attività specifica dell'organismo in questione. Tra tali costi figurano le spese amministrative, per le quali è difficile determinare con precisione l'importo attribuibile ad un'attività specifica (spese amministrative/di personale, ad esempio: spese di gestione, spese di assunzione, retribuzioni del contabile o dell'addetto alle pulizie, ecc., nonché bollette telefoniche, per acqua o elettricità e così via).

Sia i costi diretti pienamente motivati tramite documenti giustificativi sia i costi indiretti su base forfettaria sono considerati come costi effettivi, conformemente all'articolo 11 del *Regolamento (CE) n. 1081/2006*.

4. **Campo di applicazione dell'articolo**

L'opzione di dichiarare i costi indiretti su base forfettaria riguarda unicamente le azioni gestite nel quadro di sovvenzioni, in cui le spese dichiarate sono di massima motivate dalla prova del pagamento delle fatture o da altri documenti contabili con equivalente valore probatorio. La norma di cui all'articolo 11, paragrafo 3, lettera b) significa che, una volta che i costi diretti sono stati chiaramente definiti nella decisione di concessione e adeguatamente motivati dai beneficiari con la prova del pagamento delle fatture, **i beneficiari in questione possono applicare l'importo forfettario convenuto per dichiarare e motivare i costi indiretti connessi all'azione FSE, senza ulteriori documenti giustificativi.**

Nell'ambito della stessa azione, è possibile selezionare soltanto una delle opzioni: dichiarare i costi indiretti in base alla spesa effettiva (e motivata con tutti i documenti giustificativi fino all'importo dichiarato¹²), oppure dichiarare i costi indiretti su base forfettaria (senza la necessità di documenti giustificativi/motivazione), entro i massimali fissati nella decisione di concessione.

5. **Motivazione dei costi indiretti dichiarati su base forfettaria**

Occorre rilevare che l'opzione di dichiarare i costi indiretti su base forfettaria va prevista nella fase di programmazione delle azioni FSE.

L'obiettivo è quello di evitare di dover motivare nei dettagli i costi individuali (cioè senza la necessità di copie delle fatture pagate e di una ripartizione specifica proporzionale a ogni tipo di spesa) che costituiscono i costi indiretti. Ciò semplifica le procedure tanto per il beneficiario quanto per l'amministrazione che gestisce e controlla l'azione FSE.

La semplificazione della motivazione dei costi indiretti comporta, peraltro, un'**attenta verifica dei costi diretti dichiarati, conformemente alla decisione di sovvenzione**. La verifica dei costi diretti consente di motivare l'importo dei costi indiretti dichiarati e costituisce parte dei controlli di gestione (Articolo 60, lettera b) del regolamento n. 1083/2006) e delle verifiche delle operazioni (Articolo 62, lettera b) del regolamento n. 1083/2006).

Occorre osservare che la semplificazione non deve inflazionare artificialmente i costi diretti né gonfiare i costi indiretti dichiarati nel quadro di azioni FSE.

Per concludere, è anche chiaro che:

- dal momento che i costi diretti effettivamente sostenuti servono da base per il calcolo dei costi indiretti, qualsiasi riduzione di tali costi diretti (cioè in rapporto al bilancio stimato o a seguito

¹² Occorre notare che in taluni Stati membri, nell'ambito del periodo 2000/2006, è stato fissato non soltanto un tetto massimo per i costi indiretti motivati in base ai costi effettivi, ma anche per altre categorie di spesa ben determinate.

di una rettifica finanziaria) si rifletteranno sull'importo forfettario dei costi indiretti, che può essere convalidato dall'autorità di gestione;

- ove si opti per l'importo forfettario, qualsiasi reddito (imprevisto) generato nell'ambito di un'azione FSE deve essere dedotto dai costi complessivi dichiarati per tale azione FSE (nel caso in cui i costi indiretti siano stati calcolati su base forfettaria).

Allegato 4

GLOSSARIO DELLE PROCEDURE

Al fine di garantire una maggiore chiarezza in merito ai termini più utilizzati rispetto alle procedure, si è ritenuto opportuno elaborare un glossario. Inoltre, per rendere tale strumento più esaustivo, si fa riferimento anche alle forme di finanziamento e agli atti delle procedure.

Le definizioni individuate sono state elaborate partendo dai riferimenti normativi, dottrinali e giurisprudenziali in materia. In particolare, per quanto riguarda l'ambito normativo sono stati considerati principalmente il Codice dei contratti Pubblici, la Direttiva 2004/18/CE relativa al coordinamento delle procedure di aggiudicazione degli appalti pubblici di lavori, di forniture e di servizi, il regolamento (CE) 1081/2006, il regolamento (CE) 1083/2006, il regolamento (CE ed euratom) 1605/2002 e succ. modificazioni. Ove possibile ed opportuno, sono stati indicati –per ciascuna voce- i relativi riferimenti in parentesi.

Considerando che il principio generale di riferimento per tutte le procedure è costituito dall'evidenza pubblica, nell'elaborare il glossario si è ritenuto conveniente individuare nelle procedure di evidenza pubblica la macrocategoria di riferimento. In tale categoria rientrano infatti tutte le altre tipologie di procedura che vengono distinte, nel testo che segue, da una parte in base alle modalità di valutazione (procedure concorsuali e procedure a sportello) e dall'altra rispetto alla partecipazione dei soggetti (procedure aperte, ristrette e negoziate).

Appare opportuno ribadire che il fine del glossario è quello di definire in linea generale le espressioni più comunemente utilizzate nell'ambito delle procedure ponendo particolare attenzione alle forme più utilizzate dalle Amministrazioni che gestiscono il Fondo Sociale Europeo. L'elaborazione di tale documento ha dunque tenuto in considerazione, oltre ai riferimenti normativi, soprattutto la prassi amministrativa e le indicazioni/disposizioni contenute nei Programmi Operativi FSE. Si è pertanto ritenuto indispensabile - in particolare per le procedure aperte, ristrette e negoziate - individuare due livelli di definizione: uno più generale in cui poter ricondurre tutte le tipologie di procedura, anche quelle utilizzate per le concessioni di sovvenzioni, che non seguono nel dettaglio modalità e tempi come codificati dalla normativa, l'altro, invece, specifico per gli appalti di servizi di cui all'allegato II A.

1. sovvenzioni: forma di finanziamento del FSE (art. 11 del reg. 1081/06) che si sostanzia in contributi diretti a finanziare un'operazione destinata a promuovere la realizzazione di un obiettivo che si iscrive nel quadro di una politica comunitaria, nazionale e regionale oppure il funzionamento di un organismo che persegue uno scopo di interesse generale o un obiettivo che si iscrive nel quadro di una politica comunitaria, nazionale e regionale. La sovvenzione non può avere come oggetto o effetto un profitto per il beneficiario.

2. acquisizione di beni e servizi: forma di finanziamento del FSE (art. 11 del reg. 1081/06) effettuata attraverso la conclusione di un contratto avente per oggetto la fornitura di beni e servizi.

3. titolo di acquisto avente natura contrattuale: con tale definizione si fa riferimento a:

3.a gli appalti: contratti a titolo oneroso, conclusi per iscritto tra uno o più operatori economici e una o più amministrazioni aggiudicatrici, per ottenere, contro pagamento di un prezzo, la fornitura di un bene mobile o immobile, l'esecuzione di lavori o la prestazione di servizi (art. 88 reg. 1605/2002 e succ. modificazioni e art. 3 Codice dei Contratti Pubblici)

3.b le concessioni di servizi: contratto che presenta le stesse caratteristiche di un appalto pubblico di servizi, ad eccezione del fatto che il corrispettivo della fornitura di servizi consiste unicamente nel diritto di gestire i servizi o in tale diritto accompagnato da un prezzo (artt. 3 e 30 del Codice dei Contratti Pubblici)

4. titolo di finanziamento avente natura concessoria: atto amministrativo con cui la pubblica Amministrazione concede sovvenzioni ad un soggetto destinatario del finanziamento per lo svolgimento di un'attività finalizzata al raggiungimento di un obiettivo fissato nel Programma Operativo.

5. evidenza pubblica: l'evidenza pubblica costituisce un principio generale dell'ordinamento il cui scopo è quello di garantire la competizione tra più concorrenti per consentire alla P.A. di confrontare diverse offerte ed individuare il miglior offerente.¹³

6. procedure ad evidenza pubblica sono quindi tutte quelle che garantiscono – al contempo – la trasparenza e l'intelligibilità delle condizioni predisposte a garanzia della partecipazione dei soggetti interessati.

6.1.a procedura concorsuale: species dell'evidenza pubblica, procedura con cui si intendono selezionare, sulla base di una valutazione comparativa tecnico-qualitativa, soggetti pubblici o privati da inserire ad esempio in una specifica graduatoria o da ammettere ad un corso.

6.1.b procedure a sportello: procedure aperte in cui non è necessariamente prevista la valutazione comparativa tra le proposte e può assumere rilievo l'ordine cronologico di presentazione delle stesse

6.2.a procedura aperta: in generale, procedura di evidenza pubblica in cui ogni soggetto interessato può presentare una proposta.

Nell'ambito specifico degli appalti, si tratta di una procedura in cui ogni operatore economico interessato può presentare un'offerta; per i servizi elencati all'allegato IIA, tale procedura seguirà nel dettaglio i termini e le modalità disciplinate dalle norme del Codice dei contratti pubblici (artt. 70 e 3).

6.2.b procedura ristretta: sistema che consente la partecipazione di tutti i soggetti interessati, ma in cui solo quelli invitati dalle amministrazioni, procedono alla presentazione di una proposta.

Nel caso degli appalti sono le procedure alle quali ogni operatore economico può chiedere di partecipare e in cui possono presentare un'offerta soltanto gli operatori economici invitati dalle stazioni appaltanti con le modalità stabilite dal codice, per i servizi elencati all'allegato IIA (artt. 3 e 70)

6.2.c procedura negoziata: procedura con cui le amministrazioni consultano i soggetti da loro scelti e concordano con uno o più di essi le condizioni per l'attribuzione dei finanziamenti.

Per quanto riguarda il caso specifico degli appalti il ricorso a tale procedura è subordinato alle condizioni previste dall'art. 56 e 57 ed implica che le stazioni appaltanti consultino gli operatori economici da loro scelti e negozino con uno o più di essi le condizioni dell'appalto; sempre nel rispetto delle modalità e dei tempi previsti, per i servizi elencati all'allegato IIA, del Codice dei contratti¹⁴ (artt. 3 e 70)

7. procedura di gara informale (o gara ufficiosa): tipologia che prevede l'invito ad almeno cinque concorrenti, se sussistono in tale numero soggetti qualificati in relazione all'oggetto del contratto. Tale procedura implica una valutazione comparativa delle offerte in base a criteri già stabiliti nelle lettere-invito o comunque prefissati prima della conoscenza delle offerte.¹⁵ La gara informale è

¹³ <http://www.dirittodeiservizipubblici.it/articoli/articolo.asp?sezione=dettarticolo&id=249>, **I confini dell'evidenza pubblica nelle procedure costitutive di società miste**, di Maria Elena Boschi

¹⁴ Consiglio di Stato, V Sezione Sentenza 7 novembre 2007 n. 5766, Differenza tra trattativa privata e procedura negoziata prima del Codice Contratti

¹⁵ Sentenza del Consiglio di Stato, Sezione Sesta, n. 1881 del 29 marzo 2001

prevista legislativamente (artt. 27 e 30 del Codice dei Contratti Pubblici) per le concessioni di servizi e per gli appalti dei servizi elencati all'allegato IIB.¹⁶

8. bando di gara, avviso pubblico/chiamata a progetti: modalità con cui la Pubblica Amministrazione esterna la volontà di attribuire finanziamenti o concludere contratti.¹⁷

8.a bando di gara: modalità con cui si rende nota l'intenzione da parte della stazione appaltante di aggiudicare un appalto pubblico o un accordo quadro mediante procedura aperta, ristretta o negoziata con pubblicazione di bando di gara e dialogo competitivo

8.b avviso pubblico/chiamata a progetti (call for proposal): esempi di forme previste dagli ordinamenti regionali per la predeterminazione e la pubblicazione/comunicazione di modalità e criteri per concedere sovvenzioni o attribuire vantaggi economici (art. 12 della l. 241/90, ad es. voucher, incentivi-aiuti, ecc.).

¹⁶ Sulle concessioni e sugli appalti esclusi cfr. rispettivamente la “Comunicazione Interpretativa della Commissione sulle concessioni nel diritto comunitario” (2000/C 121/02) e la “Comunicazione interpretativa della commissione relativa al diritto comunitario applicabile Alle aggiudicazioni di appalti non o solo parzialmente disciplinate dalle direttive «appalti pubblici»” (2006/c 179/02)

¹⁷ Allegati alla direttiva CE 18/2004 ed al D. lgs 163/2006 - Ricerca su bandi- prassi amministrativa

Allegato 5

Regime Iva per i finanziamenti pubblici relativi alle politiche attive del lavoro e alla formazione professionale.

Premessa

Nell'interpretazione delle disposizioni normative e regolamentari concernenti il regime Iva applicabile ai finanziamenti in oggetto, sono insorte nel tempo numerose problematiche interpretative che hanno dato luogo a difformità e disomogeneità a livello territoriale ed in relazione alle specifiche tipologie di attività e servizi rientranti negli ambiti in questione.

In considerazione di tale disomogeneità territoriale, s'intendono fornire alcuni indirizzi e chiarimenti al fine di facilitare un'uniforme e coerente interpretazione delle predette disposizioni e del regime Iva applicabile con riferimento sia alle attività affidate in regime di sovvenzione (concessione amministrativa) sia all'erogazione del servizio formativo che esula da tale rapporto sovventorio.

Nella trattazione del presente argomento, sono state tenute in debita considerazione gli orientamenti e le indicazioni fornite nel tempo dall'Agenzia delle Entrate in risposta a casi specifici mediante le seguenti pronunce:

- Ris. n. 150/E/1999 del 29/9/1999;
- Ris. n. 54/E/2001 del 24 aprile 2001;
- Ris. n. 210/E/01 del 14/12/2001;
- Ris. n. 40/E/02 del 11/02/2002;
- Ris. n. 183/E/02 del 11 giugno 2002;
- Ris. n. 135/E/03 del 17 giugno 2003 (interpello Ministero del Lavoro n. 954-676/2002);
- Nota n. prot. 2003/71196 del 17 giugno 2003.

Modalità e procedure di affidamento: la concessione amministrativa

Va innanzitutto premesso che i meccanismi volti ad erogare pubbliche risorse destinate a realizzare attività e servizi rivolti alle persone risultano – di norma – improntati secondo procedure concorsuali di diritto pubblico, in virtù della trasparenza amministrativa e di quanto stabilito in linea di principio dall'art. 12 della legge n. 241 del 1990 e dalla normativa regionale in materia. Ciò vale tanto nel quadro di finanziamenti derivanti dalla Commissione Europea (FSE), quanto in relazione a finanziamenti previsti da norme nazionali e regionali.

Schematicamente, il procedimento di attribuzione delle risorse è articolato nelle seguenti fasi:

- prende avvio con l'emanazione di atti amministrativi (avvisi pubblici o delibere di Giunta Regionale), quali espressione unilaterale delle scelte programmatiche dell'Amministrazione pubblica nell'ambito delle politiche di coesione, del lavoro, della formazione e, più in generale, degli aiuti alle persone. Tali atti, divulgati generalmente con pubblicazione sulla Gazzetta Ufficiale, sui B.U.R., sui maggiori periodici nazionali e locali oppure con mezzi di comunicazione informatica, ecc., sono volti sostanzialmente ad instaurare una procedura concorsuale di diritto pubblico per l'ottenimento di finanziamenti, da parte dei soggetti/enti interessati, finalizzati alla realizzazione delle attività/servizi di competenza della Pubblica Amministrazione titolare del procedimento amministrativo;
- vengono conseguentemente presentate – sotto forma di progetti o programmi di attività - le proposte formulate dai soggetti/enti interessati entro i termini e secondo le modalità

prefissate dalle stesse Amministrazioni. Tali proposte rispondono al quadro degli obiettivi e delle finalità di pubblico interesse delineati dall'Amministrazione nell'ambito dei suddetti Avvisi e nei contesti delle politiche suaccennate;

- le Amministrazioni, quindi, valutano – attraverso Commissioni istituite ad hoc – la meritorietà di tali proposte ed i relativi piani finanziari nel rispetto dei criteri di valutazione (o di priorità di pubblico interesse) prefissati e predeterminati all'interno dell'avviso pubblico (o delibera di Giunta o atto equivalente); all'esito di tale valutazione, viene quindi redatta una graduatoria di merito;
- l'Amministrazione approva tale graduatoria recependola in un atto amministrativo, in genere anch'esso reso pubblico o comunque accessibile ai soggetti interessati;
- le proposte ritenute ammissibili vengono finanziate attraverso contestuali (o successivi) impegni contabili-finanziari fino all'esaurimento delle risorse pubbliche disponibili;
- a tali atti di approvazione e di impegno, seguono specifici atti di concessione di contributo, del tutto accessori e consequenziali agli atti amministrativi sopra richiamati, predisposti unilateralmente dall'Amministrazione, nei quali vengono riepilogati i termini, le attività da realizzare contemplate nella proposta progettuale approvata, le connesse condizioni e le modalità di concessione del finanziamento.
- soltanto all'esito di verifiche amministrativo-contabili finali effettuate dall'Amministrazione, il soggetto/ente titolare dell'intervento acquisisce il diritto al rimborso di quanto riconosciuto a titolo di spese “effettivamente sostenute”, secondo quanto stabilito dalla normativa comunitaria e nazionale (vds. ad esempio il combinato disposto art. 56, paragrafo 1 e 78 Regolamento (CE) 1083/2006 relativo alla programmazione 2007-2013 dei Fondi strutturali)¹⁸.

E' opportuno sottolineare come tale iter procedimentale risulti coerentemente e legittimamente adottabile nelle fattispecie di attività e servizi in cui risulti prevalente e fondante **l'interesse generale**, come in genere è nel caso di aiuti alle persone, ovvero di attività e servizi che vedono direttamente coinvolta come destinataria od utente la collettività generale e che perseguano in tale logica **interessi pubblici prevalenti**; esempio di ciò è costituito dalla formazione effettuata in favore di giovani, di disoccupati, di lavoratori privati impiegati in processi di aggiornamento/riqualificazione professionale sostenuti dall'intervento pubblico, di persone svantaggiate, per attività di orientamento e di assistenza individuale.

La posizione soggettiva dei destinatari della sovvenzione (ossia dei soggetti titolari/realizzatori degli interventi) è qualificabile come di interesse legittimo ed essi possono risultare assoggettati ad atti di autotutela amministrativa (sospensioni, revoche, ecc.), immediatamente efficaci ed unilateralmente adottabili dall'Amministrazione in qualunque fase del rapporto, mai paritetico, e fino alla fase di rendicontazione finale delle spese sostenute; in questa logica, sussiste anche un consolidato orientamento giurisprudenziale che - in virtù del “*rapporto di servizio*” instaurato con l'Amministrazione - ha qualificato tali soggetti/enti (c.d. attuatori o beneficiari secondo la terminologia comunitaria) come “*agenti contabili*”, con le responsabilità penali e contabili connesse.

In considerazione delle procedure sopra sintetizzate che escludono il carattere di sinallagmaticità dell'erogazione del contributo pubblico, appare corretto ritenere fuori campo di applicazione Iva le attività di formazione professionale e di aiuti alle persone (a titolo esemplificativo attività rivolte a soggetti occupati, disoccupati inoccupati ecc.), indipendentemente dalle modalità di fruizione delle stesse attività.

¹⁸ Con riferimento alla programmazione 2000/2006 vedi: art. 32 del Regolamento (CE) 1260/99 e Regolamento (CE) n 448/04

L'ipotesi sopra considerata presuppone, infatti, la concomitanza dei seguenti elementi¹⁹:

- a. natura unilaterale della sovvenzione;
- b. concorso del soggetto destinatario del contributo nella realizzazione di compiti istituzionali dell'ente pubblico concedente, vedendo in tal modo il destinatario stesso accresciuta la sua originaria sfera giuridica e le ordinarie prerogative di un qualsivoglia soggetto economico operante sul mercato;
- c. realizzazione di compiti istituzionali attraverso un rapporto che coinvolge in modo diretto la collettività amministrata, quale utente delle attività oggetto del rapporto sovventorio instaurato tra il soggetto pubblico e l'ente e finanziato attraverso il contributo pubblico.

In linea di principio, quando la messa a disposizione di risorse pubbliche sostanzia l'esito di un procedimento di valenza meritoria del progetto rispetto a finalità di interesse pubblico la cui destinazione riguarda la collettività/utenza, ci si trova di fronte ad un'erogazione di somme avente valore tipicamente sovventorio e non di corrispettivo; detta condizione sovventoria sussiste indubbiamente quando il contributo è dato per finalità generali. Si vedano in questo senso anche la Ris. 81 del 23.04.1997, la Ris. 72 del 03.05.1999, la Ris. 150 del 29.09.1999, nonché la Ris. 54 del 24.04.2001 che – relativamente a finanziamenti erogati da una Regione per l'esecuzione di progetti facenti parte del Programma Operativo Fondo Sociale Europeo 2000/2006 – hanno confermato che le risorse finanziarie erogate dall'ente finanziatore per finalità generali, e non quale controprestazione dei servizi effettuati, restano fuori dal campo di applicazione dell'Iva.

In tale contesto si collocano anche le risposte formulate dall'Agenzia delle Entrate Direzione Centrale Normativa e Contenzioso (Ris. 183/E/02, 135/E/03 e Ris. 42/E/2004) che hanno escluso – nei casi in questione – il rapporto sinallagmatico tra Amministrazione erogante e beneficiario, inquadrando i contributi come movimentazioni finanziarie carenti del presupposto oggettivo ed, in quanto tali, fuori del campo di applicazione Iva (art. 2, terzo comma, lettera a) DPR n. 633/72).

In questi casi, i finanziamenti agli Enti gestori per la realizzazione di attività di formazione professionale hanno, pertanto, natura di contributo inerente ad un rapporto sovventorio e quindi le risorse impiegate sono finalizzate alla corretta realizzazione di un'attività, che - se pur svolta da un soggetto privato - riveste finalità di interesse pubblico generale. Pertanto, in tale quadro giuridico, la regolazione del rapporto sovventorio non è destinata all'adempimento di prestazioni civilistiche ma ad assicurare la conformità dell'attività svolta alla causa della erogazione pubblica - la cui finalità peraltro è contenuta nella copertura dei meri costi di realizzazione dell'attività - il cui accertamento - nel quadro dei poteri pubblici di vigilanza e controllo - è condizione e limite per il sorgere di un diritto di credito all'erogazione in capo all'interessato.

Conseguentemente, il trattamento fiscale dei predetti finanziamenti è quello di esclusione dal campo IVA.

Erogazione del servizio formativo al di fuori del rapporto concessorio

Formazione erogata nell'ambito di un rapporto sinallagmatico tra due soggetti privati

Tale ipotesi attiene alla fattispecie in cui il rapporto si configura come bilaterale e non trilaterale; in questo caso infatti le attività formative a carattere didattico vengono erogate al di fuori di un contributo pubblico ed esulano quindi dal rapporto sovventorio oggetto del precedente paragrafo. In altre parole, nel caso di specie, si configura un rapporto sinallagmatico direttamente instaurato tra due soggetti privati (utente ed erogatore del servizio quali parti di un vero e proprio contratto di diritto privato) ispirato alla piena autonomia negoziale e che vede quale oggetto dello scambio la

¹⁹ Si riportano i presupposti individuati dalla costante giurisprudenza in materia e sinteticamente schematizzati nella sentenza del Consiglio di Stato sezione V, n 2294 del 30 aprile 2002.

prestazione formativa a carattere didattico dietro corrispettivo liberamente definito dalle stesse parti. In effetti, come espressamente chiarito dalla RM 54/E/2001, *“il contributo stesso assume rilevanza ai fini Iva se erogato a fronte di un’obbligazione di fare, non fare o dare, ossia quando si è in presenza di un rapporto obbligatorio a prestazioni corrispettive”*.

In tale contesto, essendo la prestazione in regime Iva, bisogna stabilire quando si renda applicabile l’art. 10, n. 20 del DPR 633/72 che considera la prestazione formativa esente e quando, invece, non sussistendo i presupposti di tale esenzione, il corrispettivo debba essere gravato dall’imposta.

Ai sensi dell’art. 10, n. 20 del citato DPR 633/72, sono esenti le prestazioni per la formazione, l’aggiornamento, la riqualificazione e riconversione professionale, rese da istituti o scuole *riconosciuti* da Pubbliche Amministrazioni e da Onlus. Il fulcro centrale dell’esenzione è quindi costituito dalla corretta identificazione del riconoscimento che attribuisce all’ente destinatario dello stesso un elemento qualificante ed accrescitivo rispetto all’originaria configurazione giuridica qualsiasi essa sia.

Fermo restando quanto sopra richiamato, una domanda che si pone è se possano essere configurate in esenzione Iva ex art. 10, n. 20, del DPR n. 633 del 1972, le prestazioni didattiche e formative erogate da enti riconosciuti o accreditati ai sensi del Decreto del Ministero del Lavoro n. 166/01 e della normativa regionale in materia, in relazione alla specifica tipologia didattica o formativa richiesta dal fruitore del servizio.

A questo proposito va richiamata la CM 150/1994, parte 7, nella quale è espressamente previsto che l’esenzione dall’imposta si applica alle prestazioni rese *“da istituti o scuole riconosciute da pubblica amministrazione o verosimilmente da organismi che abbiano ottenuto formale riconoscimento direttamente dai competenti organi della pubblica amministrazione”*. Tale riconoscimento avviene a seguito del ricevimento della *“presa d’atto”* dagli organi centrali o periferici dell’Amministrazione scolastica ovvero anche di altra amministrazione competente in materia²⁰. Secondo quanto precisato dalla RM n. 35 del 05/05/1998, la presa d’atto deve essere rinnovata di volta in volta in relazione a ciascun corso, in quanto non attribuisce al titolare della stessa uno status immutabile nel tempo e nello spazio.

Alla luce di detta circolare, il termine *“scuola o istituto riconosciuto da amministrazioni pubbliche”* implicherebbe di fatto il possesso dei requisiti, dei mezzi e dell’esperienza necessaria per gestire il progetto ed essere riconosciuto come ente formativo riguardo all’attività approvata e finanziata.

Nell’ambito della formazione professionale, tuttavia, in mancanza di un riferimento normativo che organicamente disciplinasse il riconoscimento delle strutture, è risultato problematico individuare idonee caratteristiche per tale riconoscimento e quindi l’evoluzione interpretativa dell’amministrazione finanziaria, ha fatto riferimento alla presa d’atto del corso da realizzare non attribuendo al titolare, come sopra detto, uno status immutabile nel tempo e nello spazio.

Tale vuoto normativo, appare evidente che sia stato colmato dalla riforma in materia di accreditamento delle sedi formative di cui al Decreto del Ministro del lavoro n 166/2001 (Gazzetta Ufficiale n 162 del 14 luglio 2001 – supplemento ordinario n 185) di attuazione dell’art. 142 comma 1 lett. d) del Dlgs n 112/1998, e dalla conseguente normativa regionale in materia. La regolamentazione in questione ha strutturato l’ambito dell’accreditamento ed individuati i destinatari, le tipologie dello stesso, i requisiti e le procedure di riconoscimento all’esito delle quali l’organismo interessato viene accreditato per una o più macrotipologie formative o di orientamento. Scopo dell’accreditamento, quindi, è quello di introdurre standard di qualità negli enti che operano nel campo della formazione e dell’orientamento professionale al fine di realizzare politiche di sviluppo delle risorse umane in ciascun territorio di riferimento assicurando e garantendo percorsi formativi qualitativamente validi.

Tutto ciò evidenziato fa ritenere, pertanto, che le prestazioni didattiche e formative non finanziate da un contributo pubblico possano essere configurate in esenzione IVA, in quanto rientrerebbero nell’ipotesi di cui all’art. 10, n. 20, del DPR n. 633 del 1972, laddove erogate da enti accreditati ai

²⁰ CM Pubblica Istruzione del 15 gennaio 1973 n. 3/525373.

sensi del Decreto del Ministero del Lavoro n. 166/01 e della normativa regionale in materia relativamente alle tipologie di accreditamento ottenuto.

Formazione per il personale pubblico

Il trattamento Iva delle attività formative acquisite dalla Pubblica Amministrazione per i propri dipendenti, trova due regole specifiche nell'art. 8, comma 34 della Legge 67/88 e nell'art. 14, comma 10 della Legge 537/93. Le due disposizioni che temporalmente si susseguono e che, per la sola materia Iva si sostituiscono, hanno un approccio alla questione sostanzialmente difforme.

L'art. 8, comma 34 della legge 67/88, testualmente prevede che: *“I versamenti eseguiti dagli enti pubblici per l'esecuzione di corsi di formazione, aggiornamento, riqualificazione e riconversione del personale, non devono intendersi, agli effetti dell'imposta sul valore aggiunto, quali corrispettivi di prestazioni di servizi”*.

Appare chiaro, che la citata disposizione interviene a modificare l'assetto legislativo previsto in materia d'imposta sul valore aggiunto imponendo una sostanziale esclusione dal campo di applicazione dell'imposta dei finanziamenti alla formazione.

Successivamente, il legislatore nazionale, con lo scopo duplice di riallineare la normativa italiana alla normativa comunitaria (sesta Direttiva Iva – Dir. 77/388/CEE) e di ridurre gli oneri degli enti pubblici per l'esecuzione di corsi di formazione per il proprio personale, è nuovamente intervenuto sulla materia modificando il regime Iva connesso alle specifiche operazioni.

In particolare, con la legge 537/93, art. 14, comma 10, stabilisce che *“I versamenti eseguiti dagli enti pubblici per l'esecuzione di corsi di formazione, aggiornamento, riqualificazione e riconversione del personale costituiscono in ogni caso corrispettivi di prestazioni di servizi esenti dall'imposta sul valore aggiunto, ai sensi dell'art. 10 del DPR 633/72”*.

Tale specifica disposizione, ridetermina la disciplina Iva solo con riferimento a quei contributi per i quali sussiste il rapporto sinallagmatico tra la prestazione di formazione e la controprestazione costituita dal versamento delle somme da parte degli enti pubblici. Questa affermazione trova ampio conforto in ripetute pronunce dell'Amministrazione Finanziaria tra cui, a titolo di esempio, la Ris. n. 17/E dell'11 febbraio 1997, la Ris. n. 150/E del 29 settembre 1999, la Ris. n. 90/E del 19 marzo 2002, la Ris. n. 183/E dell'11 giugno 2002, la Ris. n. 135/E del 17 giugno 2003.

Il legislatore, analizzando la disposizione di cui alla legge 67/88, si è reso conto che la stessa era in contrasto con le disposizioni comunitarie sancite dalla Sesta Direttiva Iva (Dir. 77/388/CEE). Tale disallineamento consisteva nell'aver equiparato tutte le sovvenzioni finalizzate alla realizzazione di corsi di formazione ad operazioni fuori campo Iva (equiparazione non ammessa dalla normativa comunitaria). Per superare questo contrasto, pertanto, la legge 537/93 è intervenuta a disciplinare le sovvenzioni che, inquadrandosi in un rapporto sinallagmatico, devono considerarsi in campo Iva.

Al contrario, lascia inalterato il regime previsto dalla legge 67/88 per quanto riguarda quei contributi che, non presentando il suddetto carattere, si devono considerare fuori campo Iva.

A questa conclusione giunge anche l'Amministrazione finanziaria con la Risoluzione n. 17/E dell'11 febbraio 1997 nella quale espressamente sostiene che *“I versamenti erogati dagli enti pubblici per l'esecuzione dei corsi di formazione rilevano ai fini IVA ... qualora siano effettuati a fronte di obbligazioni contrattuali assunte dagli esercenti stessi nell'esercizio di attività d'impresa, assumendo, in tali casi, la natura di corrispettivi di prestazioni di servizi. Qualora, viceversa, assumano natura contributiva con intenti di liberalità esulano dal campo di applicazione del contributo”*.

Allegato 6

Ritenuta 4% art. 28 DPR 600/73: applicabilità ai contributi nazionali di cofinanziamento alla formazione

L'articolo 28, 2° comma del DPR 600/73 prevede che *“Le Regioni, le Province, i Comuni, gli enti pubblici e privati devono operare una ritenuta del quattro per cento a titolo di acconto (dell'imposta sul reddito delle persone fisiche o dell'imposta sul reddito delle società) con obbligo di rivalsa sull'ammontare dei contributi corrisposti alle imprese, esclusi quelli per l'acquisto di beni strumentali”*.

Per effetto del rinvio operato dall'art. 29, 5° comma del DPR n. 600 del 1973, il predetto obbligo di effettuare la ritenuta prevista dall'articolo 28 citato grava anche sulle *“amministrazioni dello Stato, comprese quelle con ordinamento autonomo”*.

In base all'interpretazione fornita dall'Agenzia delle Entrate in risposta ad un interpello formulato dal Ministero del Lavoro (interpello 954-13/2006), l'applicazione delle norme richiamate presuppone, in ogni caso, la natura di “contributo” delle somme corrisposte, ancorché finalizzate alla realizzazione di corsi di formazione.

Nel merito, l'Agenzia delle Entrate, con la risoluzione n. 108 del 4 agosto 2004, ha ulteriormente precisato:

- circa i destinatari del contributo, l'articolo 28 del DPR n. 600/73 si riferisce anche agli enti non commerciali che abbiano conseguito redditi d'impresa; appare chiaro che in questo caso, l'applicazione è quindi condizionata dalla norma al conseguimento di un reddito d'impresa ;
- per quanto riguarda l'ambito oggettivo di applicazione della disposizione nazionale, la norma non individua esattamente i contributi assoggettati alla ritenuta, ma si limita ad indicare quelli esclusi, dettando sostanzialmente un principio di carattere generale;
- la ritenuta è operata a titolo di acconto e, pertanto, costituisce un anticipo del prelievo tributario sull'importo dei contributi che concorrono alla determinazione del reddito d'impresa.

La suddetta Risoluzione conclude affermando che, sulla base della normativa vigente per la programmazione dei fondi strutturali 2000-2006 (art. 32 par. 1 lett. 1 del reg. 1260/1999 che impone alle autorità dello stato membro di corrispondere i contributi comunitari al beneficiario finale senza alcuna decurtazione), le autorità o gli organismi nazionali, regionali e locali che intervengono per conto della Commissione ad effettuare il trasferimento dei contributi comunitari ad imprese pubbliche o private responsabili della committenza delle operazioni, devono corrispondere detti contributi senza operare ritenute di alcun tipo e pertanto *“la ritenuta alla fonte a titolo di acconto di cui all'articolo 28, secondo comma, del DPR n. 600 non deve essere operata sui contributi comunitari erogati da (omissis) in qualità di autorità di pagamento a favore delle imprese pubbliche o private responsabili della committenza delle operazioni che, ai sensi della disciplina comunitaria, assumono il ruolo di beneficiari finali”*.

La risoluzione specifica comunque che i contributi nazionali di cofinanziamento, in quanto danaro che proviene dalle casse dello Stato, sono assoggettati alla ritenuta.

Sulla base della citata risoluzione 108/E anche la circolare n. 79111 del 20.06.2005 del Ministero dell'Economia e delle Finanze – Ragioneria Generale dello Stato – nello specificare che *“in ogni caso sono assoggettati alla ritenuta alla fonte del 4% di cui all'art. 28 del Dpr 600/73 i contributi nazionali di cofinanziamento diretti ad imprese e enti non commerciali che svolgano attività d'impresa, ad esclusione di quelli diretti all'acquisizione di beni strumentali e nei casi in cui il contributo non è erogato a fondo perduto, ma quale corrispettivo di un obbligo contrattuale”*, precisa le due procedure da seguire: la ritenuta alla fonte *“non deve essere operata sui contributi comunitari erogati dall'autorità di pagamento”*, mentre *“sono in ogni caso assoggettati alla ritenuta alla fonte, secondo la disciplina dell'art. 28 del DPR n. 600 del 1973, i contributi nazionali*

di cofinanziamento” (v. anche pareri dell’Agenzia delle Entrate espressi con note n. 62898 del 03.05.2006, e n. 188394 del 29.12.2006).

Il sopraggiunto art. 80 del Regolamento CE n. 1083/2006 ribadisce e rafforza il principio dell’“integrità dei pagamenti ai beneficiari”, prevedendo che *“gli organismi responsabili dei pagamenti assicurano che i beneficiari ricevano l’importo totale del contributo pubblico... nella sua integrità. Non si applica nessuna detrazione o trattenuta né alcun onere specifico o di altro genere con effetto equivalente che porti alla riduzione di detti importi per i beneficiari”*.

Alla luce del sopraggiunto art. 80, pertanto, il principio dell’integrità dei pagamenti ai beneficiari si estenderebbe all’importo totale del contributo pubblico, comprensivo sia della quota nazionale sia della quota comunitaria.

Sulla base delle argomentazioni esposte, quindi, si può sostenere che nella programmazione 2007/2013, la ritenuta del 4% di cui all’art. 28 del DPR 600/73 non sia applicabile ai contributi erogati dalle Amministrazioni Pubbliche ai beneficiari, per il finanziamento di attività realizzate nell’ambito dei rispettivi Programmi Operativi.

Allegato 7

Linee generali ed inquadramento della tematica concernente l'applicazione dell'IRAP ai contributi erogati a valere sul FSE.

L'imposta regionale sulle attività produttive (IRAP) è regolamentata essenzialmente dal Decreto legislativo n. 446/1997, e successive modifiche ed integrazioni. Al fine di definire la corretta applicazione dell'imposta è inoltre importante tenere conto di alcune sentenze della Cassazione e della Risoluzione dell'Agenzia delle Entrate n. 8 del 28 gennaio 2000.

Ai sensi dell'art. 2 del d.lgs. 446/97, *“presupposto dell'imposta è l'esercizio abituale di una attività autonomamente organizzata diretta alla produzione o allo scambio di beni ovvero alla prestazione di servizi. L'attività esercitata dalle società e dagli enti, compresi gli organi e le amministrazioni dello stato, costituisce in ogni caso presupposto di imposta”*.

L'art. 3 del suddetto decreto stabilisce che soggetti passivi d'imposta sono coloro che esercitano una o più attività di cui all'art. 2.

Ai sensi dell'art. 4 del d.lgs. n. 446/1997 la base imponibile dell'imposta si applica sul valore della produzione netta derivante dall'attività esercitata nel territorio della regione. Al riguardo sono previste due diverse modalità di calcolo della suddetta base imponibile IRAP: la prima, che rappresenta la modalità ordinaria di determinazione dell'imposta, utilizza il “sistema analitico” (chiamato anche “sistema contributivo”); la seconda si basa invece sul “sistema retributivo”.

La base imponibile che deriva dal “sistema contributivo” è costituita dal valore della produzione netta ottenuta dalla differenza tra i ricavi e costi della produzione con alcuni correttivi da apportare in relazione alle voci di ricavo da includere nel calcolo ed alla deducibilità di alcune tipologie di costo.

Tale modalità di calcolo si applica ai seguenti soggetti:

- società, enti e persone fisiche esercenti attività commerciale (art 5 e 5 bis);
- banca o altri enti e società finanziarie o assicurazioni (art. 6 e 7);
- persone fisiche o società di persone esercenti arti e professioni (art. 8);
- produttori agricoli titolari di reddito agrario (art. 9).

Il “sistema retributivo” prevede, invece, che la base imponibile ai fini IRAP sia determinata dalla somma delle retribuzioni del personale dipendente, dei redditi a questi ultimi assimilati e dei compensi erogati per collaborazioni coordinate e continuative o per attività di lavoro autonomo non esercitate abitualmente. Tale modalità di calcolo si applica:

- agli enti privati non commerciali che esercitano attività non commerciale in via esclusiva (art. 10 del d.lgs. 446/1997);
- alle Amministrazioni Pubbliche di cui all'art. 1, comma 2, del d.lgs. 3/2/1993 n. 29²¹, nonché le amministrazioni della Camera dei deputati, del Senato, della Corte Costituzionale, della Presidenza della Repubblica e degli organi legislativi delle regioni a statuto speciale (art. 10 bis del d.lgs. 446/1997).

²¹ Art. 1 comma 2, del d.lgs. 3/2/1993 n. 29 “ Per amministrazioni pubbliche si intendono tutte le amministrazioni dello Stato, ivi compresi gli istituti e scuole di ogni ordine e grado e le istituzioni educative, le aziende ed amministrazioni dello Stato ad ordinamento autonomo, le Regioni, le Province, i Comuni, le Comunità montane, e loro consorzi e associazioni, le istituzioni universitarie, gli Istituti autonomi case popolari, le Camere di commercio, industria, artigianato e agricoltura e loro associazioni, tutti gli enti pubblici non economici nazionali, regionali e locali, le amministrazioni, le aziende e gli enti del Servizio sanitario nazionale”.

Nel caso in cui uno di tali soggetti svolga anche attività commerciale, la base imponibile IRAP sarà determinata dalla somma di due distinte basi imponibili.

Il decreto 446/1997 in argomento, prevede un importante principio: per i soggetti chiamati a determinare l'imposta attraverso il metodo contributivo (sono pertanto esclusi i soggetti chiamati a determinare la base imponibile con il sistema retributivo) ai fini della determinazione della base imponibile concorrono anche i contributi erogati a norma di legge con esclusione di quelli correlati a componenti negativi non ammessi in deduzione.

Tali soggetti, quindi, devono includere nel calcolo della base imponibile i contributi erogati in base a norma di legge quali componenti reddituali positivi rilevanti ai fini IRAP.

La tassazione tuttavia può essere esclusa tenendo conto del principio di correlazione secondo il quale il contributo erogato, normalmente classificato quale componente reddituale positivo rilevante ai fini IRAP, è da escludere dalla tassazione da parte del soggetto percettore in tutti i casi e nella misura in cui sia possibile individuare una relazione diretta tra la somma erogata a titolo di contributo e costi indeducibili ai fini del medesimo tributo.

Sul punto, la Cassazione con alcune sentenze nn. 4838, 4839 e 4840 del 1 marzo 2007 ha concluso affermando il seguente principio di diritto: *“a norma dell’art.11, comma 3, del decreto leg.vo 446/97,... tutti i contributi erogati a norma di legge... debbono essere inclusi ... nel calcolo per la determinazione della base imponibile IRAP, salvo che si tratti di contributi per i quali l’esclusione dalla base imponibile IRAP non sia prevista dalle relative leggi istitutive ovvero da altre disposizioni di carattere speciale o rispetto ai quali la legge regionale istitutiva abbia previsto espressamente la specifica correlazione a determinati componenti negativi non ammessi in deduzione ai fini IRAP”*.

Inoltre, anche il Ministero dell’Economia e delle Finanze con Risoluzione n. 8 del 28 gennaio 2000 ha chiarito che la fonte della correlazione deve essere ricercata nella legge istitutiva del contributo e che il legame previsto dal legislatore ai fini dell’esonero dall’IRAP *“consiste in una correlazione diretta tra la somma erogata e il componente negativo non deducibile, tale da individuare e vincolare in modo preciso ed inequivocabile la destinazione del contributo erogato”*. Si precisa inoltre che *“qualora la finalità per la quale il contributo viene erogato non coincide in modo preciso con la copertura di determinati costi non deducibili dall’IRAP, non sarà possibile ammettere la loro esclusione ai fini della predetta imposta regionale”*.

Ciò premesso, con riferimento ai contributi erogati per realizzazione di operazioni cofinanziate dal Fondo Sociale Europeo si può affermare quanto segue:

- i contributi erogati dalle Amministrazioni, normalmente classificati come componenti reddituali positivi rilevanti ai fini IRAP, si ritengono esclusi dalla base imponibile dell'imposta in tutti i casi in cui, attraverso l'esame della legge istitutiva dei contributi e dei conseguenti dispositivi e documentazione connessi alla legge stessa, è possibile individuare una relazione diretta tra la somma concessa a titolo di contributo e le corrispondenti voci di spesa finanziate indeducibili ai fini del medesimo tributo;
- il richiamato principio di correlazione è applicabile solo per quei soggetti percettori di contributi che si avvalgono della modalità di determinazione della base imponibile ai fini IRAP basata sul “sistema contributivo”. Viceversa, per coloro che determinano la base imponibile ai fini IRAP applicando il “metodo retributivo” non sarà possibile l'individuazione di alcun nesso di correlazione tra il contributo erogato e le corrispondenti voci di spesa finanziate, considerata la peculiare modalità di calcolo della base imponibile che è forfettariamente determinata in misura pari all'ammontare delle retribuzioni spettanti al personale dipendente, dei redditi assimilati a

quelli di lavoro dipendenti e dei compensi erogati per collaborazioni coordinati e continuative e per le attività di lavoro autonomo non esercitate abitualmente.

L'esatta individuazione del profilo soggettivo del beneficiario risulta dunque determinante ai fini dell'assoggettabilità o meno all'imposta dei contributi erogati al beneficiario stesso. Si precisa, infine, che nell'ipotesi in cui il contributo erogato non concorra alla formazione della base imponibile, l'eventuale imposta versata ma non dovuta non sarà ammissibile al cofinanziamento pubblico assegnato.