

**Logo della Repubblica Italiana**  
**CORTE DEI CONTI**  
**SEZIONE REGIONALE DI CONTROLLO PER LA CAMPANIA**

**Del/Par n.274/2011**

***nell'adunanza del 7 giugno 2011***

Composta dai seguenti magistrati:

Pres. di Sez.	Vittorio Lomazzi	Presidente
Cons.	Silvano Di Salvo	
Cons.	Tommaso Viciglione	
Cons.	Corradino Corrado	
Cons.	Francesco Uccello	relatore
Cons.	Laura Cafasso	

Ha adottato la seguente deliberazione:

Visto l'art.100, comma 2, della Costituzione;

Vista la legge costituzionale 18 ottobre 2001, n.3;

Vista la legge 5 giugno 2003, n.131, recante disposizioni per l'adeguamento dell'ordinamento della Repubblica alla legge costituzionale 18 ottobre 2001, n.3;

Visto il T.U. delle leggi sull'ordinamento della Corte dei conti, approvato con R.D. 12 luglio 1934, n.1214 e le successive modificazioni ed integrazioni;

Vista la legge 14 gennaio 1994, n.20, recante disposizioni in materia di giurisdizione e controllo della Corte dei conti;

Visto il regolamento 16 giugno 2000 n. 14/DEL/2000 per l'organizzazione delle funzioni di controllo della Corte dei conti;

Visto l'art. 17, comma 31, del decreto legge 1° luglio 2009, n. 78, convertito in legge 3 agosto 2009, n. 102;

Vista la nota prot. n. 1501 in data 28 febbraio 2011 con la quale il Sindaco del Comune di Forino (AV) ha inoltrato richiesta di parere ai sensi dell'art. 7, comma 8, della legge 5 giugno 2003, n.131;

Vista l'ordinanza presidenziale n. 29/2011 con la quale la questione è stata deferita all'esame collegiale della Sezione;

Udito il relatore;

PREMESSO

Con la nota indicata in epigrafe, il Sindaco del Comune di Forino (AV) chiede di conoscere l'avviso di questa Sezione in merito:

*" 1. alle modalità di utilizzo delle maggiori entrate derivanti dagli accertamenti TARSU aventi ad oggetto gli anni 2005/2010;*

*2. alla possibile destinazione delle addizionali comunali sulla TARSU iscritta a ruolo, per finalità differenti dalla copertura del costo del servizio RSU;*

*3. all'istituzione nella parte delle spese del bilancio 2011 di un capitolo in uscita che compensi eventuali sgravi e/o inesigibilità di partite iscritte a ruolo TARSU 2011".*

A chiarimento dell'ultimo dei quesiti proposti, il Sindaco interpellante espone le seguenti considerazioni:

*"L'Ente per l'anno 2011 ha l'obbligo di determinare gli importi dovuti dai contribuenti a copertura integrale dei costi derivanti dal complessivo ciclo di gestione dei rifiuti.*

*L'attività di accertamento in essere ha riflessi per l'anno 2011; infatti la maggiore base imponibile accertata, a seguito della notifica degli avvisi di accertamento emessi, determina l'integrazione e l'aggiornamento delle posizioni dei contribuenti iscritti a ruolo 2011.*

*Considerato, però, che taluni avvisi di accertamento (periodi d'imposta 2005/2010) sono stati impugnati in commissione tributaria, è prevedibile, che lo siano anche le cartelle di pagamento relative alla TARSU 2011, che scaturiscono dalle rettifiche o integrazioni sopra descritte.*

*Pertanto, un eventuale annullamento dell'atto di accertamento (relativo ai periodi d'imposta 2005/2010) da parte del giudice tributario, travolgerebbe anche il tributo iscritto a ruolo 2011, con conseguenti effetti sulla copertura del costo del servizio per l'anno 2011.*

*Considerati i tempi e l'esito incerto del contenzioso tributario, si pone l'esigenza di istituire un capitolo di bilancio in uscita pari all'importo del tributo che scaturisce dalle posizioni rettifiche e/o integrate nel ruolo 2011, sulla base di avvisi di accertamento emessi dall'Ente ed impugnati dal contribuente, al fine di:*

- salvaguardare nel tempo gli equilibri finanziari dell'Ente;*
- garantire il rispetto del patto di stabilità per i successivi esercizi finanziari;*
- gestire gli effetti finanziari del contenzioso tributario, considerato che potrebbe verificarsi il caso in cui l'Ente abbia proceduto alla riscossione coattiva del tributo accertato, ma per effetto di una successiva sentenza favorevole al contribuente nell'ambito dello stesso processo, debba procedere al rimborso del tributo riscosso.*

*Così operando, la copertura al 100% del costo RSU verrebbe assicurata, considerando soltanto quella parte delle entrate TARSU iscritte a ruolo 2011 e non oggetto di contestazione".*

CONSIDERATO

In rito, la Sezione non ravvisa motivi per discostarsi dall'orientamento sin qui seguito in ordine alla sussistenza del requisito soggettivo di ammissibilità delle richieste di parere avanzate direttamente dall'organo comunale munito di rappresentanza legale esterna nelle more della istituzione del Consiglio delle autonomie locali nella Regione Campania.

Pertanto, l'istanza del Sindaco del Comune di Forino, in quanto formulata dall'organo di vertice dell'Amministrazione comunale legittimato ad esprimere, ai sensi dell'art. 50 del T.U. 18 agosto 2000 n. 267, la volontà dell'Ente e ad impegnare lo stesso verso l'esterno, è da ritenere, sotto questo profilo, senz'altro ricevibile.

Del pari, il Collegio osserva come, anche sotto il profilo oggettivo della attinenza alla materia della contabilità pubblica, il quesito prospettato meriti analogo accoglimento, atteso che esso, muovendo da problematiche riguardanti la gestione dei rifiuti urbani, concerne profili prettamente interpretativi legati alla potestà tributaria dell'Ente nonché alla programmazione delle entrate correnti ed all'utilizzo delle relative risorse a fini di salvaguardia degli equilibri di bilancio.

Nel merito, le questioni prospettate dall'Amministrazione interpellante sottendono la risoluzione di una comune problematica di fondo che attiene, sostanzialmente, alle modalità di copertura "integrale" dei costi di gestione del ciclo integrato dei rifiuti.

Al riguardo, si evidenzia come le determinazioni della misura delle aliquote e degli assetti tariffari costituiscano diretta espressione dell'obbligo, posto in capo ai Comuni campani dall'art. 7 della legge 5 luglio 2007, n. 87, di conversione del decreto legge 11 maggio 2007, n. 61 (recante "*Interventi straordinari per superare l'emergenza nel settore dello smaltimento dei rifiuti nella regione Campania e per garantire l'esercizio dei propri poteri agli enti ordinariamente competenti*"), di adottare "*... le iniziative urgenti per assicurare che, a decorrere dal 1° gennaio 2008 e per un periodo di cinque anni, ai fini della determinazione della tassa di smaltimento dei rifiuti solidi urbani e della tariffa igiene ambientale (TIA) siano applicate misure tariffarie per garantire la copertura integrale dei costi del servizio di gestione dei rifiuti indicati in appositi piani economico-finanziari ...*".

Tale obbligo, riprodotto anche successivamente alla formale chiusura dello stato di emergenza igienico-ambientale in detto settore, è stato ulteriormente integrato, in virtù dell'art. 11, comma 5-ter, della del decreto legge 30 dicembre 2009, n. 195, convertito, con modificazioni, in legge 26 febbraio 2010, n. 26, con l'enunciazione di uno specifico vincolo di destinazione delle risorse provenienti dalle riscossioni tariffarie a carico dell'utenza per finalità "*esclusivamente*" dirette "*a fronteggiare gli oneri inerenti al ciclo di gestione dei rifiuti di competenza*".

Gli Enti locali campani si trovano, quindi, astretti da un duplice vincolo normativo che li obbliga a determinare il gettito complessivo della TARSU e della TIA in misura non inferiore, ma neppure superiore, al costo totale di esercizio del servizio, con la conseguenza di dover assicurare, contestualmente al rispetto degli equilibri complessivi di bilancio, anche la perfetta corrispondenza tra proventi ed oneri gestionali a livello non solo di programmazione di bilancio ma anche di consuntivo.

Tale adempimento è reso ancor più difficoltoso dalla circostanza che ai Comuni è inibita la possibilità di variare le tariffe TARSU e TIA dell'esercizio in corso successivamente al termine previsto per l'approvazione del bilancio di previsione, ancorché gli strumenti di copertura dei

costi del servizio, previsti in sede di programmazione, dovessero rivelarsi insufficienti o inadeguati ad garantire l'integrale ottemperanza al disposto normativo.

A tal fine, per quanto la prevista copertura integrale degli oneri di competenza sia di tipo economico, taluni Enti hanno ritenuto di farvi fronte ricorrendo anche ad entrate di carattere straordinario, quali devono ritenersi i proventi derivanti dalle attività di repressione dell'evasione e dell'elusione dei citati tributi.

Tali maggiori entrate, tuttavia, in quanto riconducibili ad un'attività di accertamento supplementare diretta ad individuare l'esistenza di una maggiore base imponibile, sono spesso oggetto di contenzioso tributario e risultano, anche per tale ragione, alquanto discontinue nei loro ammontare. Ciò si riverbera, inevitabilmente, sul grado di copertura finale del costo complessivo del servizio, che presenta scostamenti e riflessi contabili più o meno accentuati a seconda delle dimensioni e degli esiti del contenzioso in essere.

A prescindere, comunque, da esigenze di effettiva ed integrale copertura dei costi del servizio, si osserva che tale modalità di finanziamento non può ritenersi pienamente conforme alla richiamata normativa, in quanto per potersi dire conseguito l'effettivo pareggio economico di gestione l'Ente dovrebbe calcolare i saldi dell'esercizio al netto delle componenti straordinarie (sia in entrata che in uscita), compresi i proventi e gli oneri riferiti ad esercizi precorsi.

Come di norma, poi, le eventuali entrate straordinarie potranno essere utilizzate per salvaguardare gli equilibri della gestione (attuali o futuri) ovvero per favorire impieghi volti (nel rispetto dei vincoli di destinazione) a privilegiare spese di investimento o, quanto meno, spese correnti a carattere non ripetitivo.

Sicché, mentre l'eccedenza di gettito derivante dalle comuni attività di accertamento di competenza dovrebbe essere computata in diminuzione del tributo iscritto al ruolo per l'anno successivo, l'eventuale recupero dell'evasione tributaria (laddove non venisse destinato a compensare le minori entrate dell'esercizio di competenza) andrebbe a soddisfare esigenze straordinarie di bilancio mediante la costituzione di un fondo di riserva diretto a preservare l'Ente da possibili squilibri derivanti da oneri non ricorrenti od imprevedibili ovvero da perdite su crediti. Si aggiunga che, in assenza di dette condizioni oggettive, le risorse stanziare nel fondo dovrebbero confluire, a fine esercizio, nel risultato di amministrazione quale fondo vincolato.

Tanto premesso e considerato, il Collegio è dell'avviso che, in merito al primo quesito posto dal Sindaco del Comune di Forino, le modalità di utilizzo delle maggiori entrate derivanti dagli accertamenti TARSU aventi ad oggetto gli anni 2005/2010 non possano, in via generale, essere correttamente estese anche alla integrazione dei mezzi ordinari di copertura del servizio precedentemente alla verifica degli equilibri generali di bilancio.

Del pari, si osserva che, con i pareri n. 40/2009 e n. 182/2010, la Sezione ha già avuto modo di precisare come, a seguito della riorganizzazione del servizio integrato dei rifiuti ad opera del D.Lgs. 5 febbraio 1997, n. 22 (c.d. decreto Ronchi), il riformato modulo tariffario di

finanziamento sia stato incentrato sulla realizzazione graduale di un sistema di copertura totale dei costi di gestione del servizio all'interno del quale, considerata la logica unitaria che sottende al ciclo integrale dei rifiuti, ha poco senso conservare artificiose separazioni, quali la distinzione tra rifiuti solidi urbani interni ed esterni ovvero tra costi e relative fonti di finanziamento.

In tal senso, è da intendersi caducata sia la facoltà prevista dall'art. 61, comma 3-bis, del D.Lgs. n. 507/93 di dedurre la quota forfetaria imputabile al servizio di spazzamento delle strade nella misura determinata dall'autonomia regolamentare locale, sia la locuzione recata dall'art. 5 del D.M. 2 maggio 1996 che dispone, in antitesi con il principio della copertura integrale dei costi del servizio, l'assegnazione alle risorse della fiscalità generale del Comune dell'eccedenza dei proventi dell'addizionale erariale "ex ECA" rispetto alla maggiore spesa comunale per il servizio di nettezza urbana derivante dall'applicazione del tributo speciale per il deposito in discarica di rifiuti solidi di cui all'articolo 3, commi da 24 a 42, della legge 28 dicembre 1995, n. 549.

Ed invero, venendo così al secondo dei quesiti all'esame, occorre prendere atto che l'addizionale erariale "ex ECA", devoluta direttamente ai Comuni dal concessionario della riscossione ai sensi dell'art. 3, comma 39, della legge 28 dicembre 1995, n. 549, ha finito col perdere la sua funzione originaria di tributo ambientale autonomo collegato al tributo speciale per il deposito in discarica, per risolversi in una mera appendice della TARSU, di cui condivide ormai presupposti, funzione e limiti.

Ne discende che la misura tariffaria della TARSU può essere determinata avendo a riferimento anche l'intero gettito assicurato dall'addizionale, così da commisurare il prelievo alla parte restante dei costi del servizio rimasti privi di idonea copertura. Analogamente, l'identità di funzione tra l'addizionale "ex ECA" e la TARSU esclude che il gettito dell'addizionale comunale possa essere destinato a finalità diverse dalla copertura del costo del servizio di gestione dei rifiuti.

In ordine all'ultima delle questioni prospettate, si ritiene che l'istituzione di un apposito capitolo di spesa volto a compensare eventuali sgravi e/o inesigibilità di partite iscritte a ruolo per l'esercizio di competenza varrebbe ad assicurare all'Ente un grado di copertura complessivamente superiore al 100% dei costi previsti in bilancio.

Tale capitolo di spesa, infatti, sarebbe alimentato dalle eccedenze di gettito generate dalle rettifiche e/o integrazioni delle posizioni contributive, iscritte a ruolo in conseguenza delle verifiche d'ufficio eseguite sulla base imponibile, con avvisi di accertamento impugnati dai contribuenti in sede di contenzioso tributario. Le entrate TARSU offrirebbero, così, copertura integrale (per la quota non in contestazione) alla totalità dei costi derivanti dal ciclo di gestione dei rifiuti e (per la quota oggetto di contenzioso) agli eventuali oneri di rimborso conseguenti alle pronunce di accoglimento dei ricorsi dei contribuenti.

La costituzione di un tale fondo di accantonamento per controversie legali si pone, pertanto, in formale contrasto con il disposto di cui all'art. 61 del D.Lgs. n. 507/93, secondo il quale: *" Il gettito complessivo della tassa non può superare il costo di esercizio del servizio..."*.

D'altronde, l'ipotesi adombrata dal Comune sembrerebbe ricalcare, per altri versi, le funzioni proprie del fondo di riserva di cui si è fatto cenno con riguardo ai proventi delle attività di repressione dell'evasione tributaria, con la differenza che, mentre quest'ultimo vedrebbe l'impiego di risorse afferenti le annualità pregresse, le cui economie sarebbero perciò destinate a rifluire tra i fondi vincolati del risultato di amministrazione, il fondo di compensazione prospettato dal Comune di Forino includerebbe (senza stima o graduazione alcuna) tutte le entrate dell'esercizio di competenza scaturenti dalle rettifiche e/o integrazioni conseguenti alle predette attività di repressione dell'evasione tributaria oggetto di impugnativa da parte dei contribuenti, le cui economie di spesa dovrebbero essere, al contrario, computate in diminuzione del tributo iscritto al ruolo per l'anno successivo (con conseguente esclusione da ogni funzione di salvaguardia degli equilibri finanziari dell'Ente).

PER QUESTI MOTIVI

nelle suesposte considerazioni è il parere della Sezione.

Copia della presente deliberazione sarà trasmessa, per il tramite del Servizio di supporto, all'Amministrazione interessata.

*Così deliberato in Napoli, nella Camera di Consiglio del 7 giugno 2011.*

Il relatore

f.to Francesco Uccello

Il Presidente

f.to Vittorio Lomazzi

Depositato in Segreteria in data 07 GIUGNO 2011

Il Direttore del Servizio di supporto

f.to Mauro Grimaldi