



REPUBBLICA ITALIANA
LA CORTE DEI CONTI
IN
SEZIONE REGIONALE DI CONTROLLO PER LA
LOMBARDIA

composta dai magistrati:

dott. Nicola Mastropasqua	Presidente
dott. Giuseppe Roberto Mario Zola	Consigliere
dott. Gianluca Braghò	Primo Referendario
dott. Alessandro Napoli	Referendario
dott.ssa Laura De Rentiis	Referendario (relatore)
dott. Donato Centrone	Referendario
dott. Francesco Sucameli	Referendario
dott. Cristiano Baldi	Referendario
dott. Andrea Luberti	Referendario

nell'adunanza del 14 novembre 2013

Visto il testo unico delle leggi sulla Corte dei conti, approvato con il regio decreto 12 luglio 1934, n. 1214, e successive modificazioni;

Vista la legge 21 marzo 1953, n. 161;

Vista la legge 14 gennaio 1994, n. 20;

Vista la deliberazione delle Sezioni riunite della Corte dei conti n. 14/2000 del 16 giugno 2000, che ha approvato il regolamento per l'organizzazione delle funzioni di controllo della Corte dei conti, modificata con le deliberazioni delle Sezioni riunite n. 2 del 3 luglio 2003 e n. 1 del 17 dicembre 2004;

Visto il decreto legislativo 18 agosto 2000, n. 267 recante il Testo unico delle leggi sull'ordinamento degli enti locali;

Vista la legge 5 giugno 2003, n. 131;

Vista la deliberazione n. 1/pareri/2004 del 3 novembre 2004 con la quale la Sezione ha stabilito i criteri sul procedimento e sulla formulazione dei pareri previsti dall'articolo 7, comma 8, della legge n. 131/2003;

Vista la nota pervenuta il 28 ottobre 2013 con la quale il Sindaco del Comune di Desio ha chiesto un parere in materia di contabilità pubblica;

Vista l'ordinanza con la quale il Presidente ha convocato la Sezione per l'adunanza odierna per deliberare sulla richiesta proveniente dal Sindaco del Comune di Desio;

Udito il relatore, Laura De Rentiis;

OGGETTO DEL PARERE

Il Sindaco del Comune di Desio ha posto alla Sezione un quesito sulla contabilizzazione del tributo ambientale provinciale (c.d. Tefa).

PREMESSA

Il primo punto da esaminare concerne la verifica in ordine alla circostanza se la richiesta proveniente dal Comune di Desio rientri nell'ambito delle funzioni attribuite alle Sezioni regionali della Corte dei conti dall'art. 7 comma ottavo, della legge 6 giugno 2003, n. 131, norma in forza della quale Regioni, Province e Comuni possono chiedere a dette Sezioni pareri in materia di contabilità pubblica, nonché ulteriori forme di collaborazione ai fini della regolare gestione finanziaria, dell'efficienza e dell'efficacia dell'azione amministrativa.

In proposito, questa Sezione ha precisato, in più occasioni, che la funzione di cui al comma ottavo dell'art. 7 della legge n. 131/2003 si connota come facoltà conferita agli amministratori di Regioni, Comuni e Province di avvalersi di un organo neutrale e professionalmente qualificato per acquisire elementi necessari ad assicurare la legalità della loro attività amministrativa.

I pareri e le altre forme di collaborazione si inseriscono nei procedimenti amministrativi degli enti territoriali consentendo, nelle tematiche in relazione alle quali la collaborazione viene esercitata, scelte adeguate e ponderate nello svolgimento dei poteri che appartengono agli amministratori pubblici, restando peraltro esclusa qualsiasi forma di cogestione o coamministrazione con l'organo di controllo esterno (per tutte: parere sez. Lombardia, 11 febbraio 2009, n. 36).

Infatti, deve essere messo in luce che il parere della Sezione attiene a profili di carattere generale anche se, ovviamente, la richiesta proveniente dall'ente pubblico è motivata, generalmente, dalla necessità di assumere specifiche decisioni in relazione ad una particolare situazione. L'esame e l'analisi svolta nel parere è limitata ad individuare l'interpretazione di disposizioni di legge e di principi generali dell'ordinamento in relazione alla materia prospettata dal richiedente, spettando, ovviamente, a quest'ultimo la decisione in ordine alle modalità applicative in relazione alla situazione che ha originato la domanda.

AMMISSIBILITA' SOGGETTIVA

Riguardo all'individuazione dell'organo legittimato ad inoltrare le richieste di parere dell'ente comunale, si osserva che il sindaco del comune è l'organo

istituzionalmente legittimato a richiedere il parere in quanto riveste il ruolo di rappresentante dell'ente ai sensi dell'art. 50 T.U.E.L.

Pertanto, la richiesta di parere è ammissibile soggettivamente poiché proviene dall'organo legittimato a proporla.

AMMISSIBILITA' OGGETTIVA

Con riferimento alla verifica del profilo oggettivo, occorre rilevare che la disposizione, contenuta nel comma 8, dell'art. 7 della legge 131/03, deve essere raccordata con il precedente comma 7, norma che attribuisce alla Corte dei conti la funzione di verificare il rispetto degli equilibri di bilancio, il perseguimento degli obiettivi posti da leggi statali e regionali di principio e di programma, la sana gestione finanziaria degli enti locali.

Lo svolgimento delle funzioni è qualificato dallo stesso legislatore come una forma di controllo collaborativo.

Il raccordo tra le due disposizioni opera nel senso che il co. 8 prevede forme di collaborazione ulteriore rispetto a quelle del precedente comma rese esplicite, in particolare, con l'attribuzione agli enti della facoltà di chiedere pareri in materia di contabilità pubblica.

Appare conseguentemente chiaro che le Sezioni regionali della Corte dei conti non svolgono una funzione consultiva a carattere generale in favore degli enti locali ma che, anzi, le attribuzioni consultive si connotano sulle funzioni sostanziali di controllo collaborativo ad esse conferite dalla legislazione positiva.

Al riguardo, le Sezioni riunite della Corte dei conti, intervenendo con una pronuncia in sede di coordinamento della finanza pubblica ai sensi dell'art. 17, co. 31 del decreto-legge 1° luglio 2009, n. 78, convertito, con modificazioni, dalla legge 3 agosto 2009, n. 102, hanno delineato una nozione unitaria della nozione di contabilità pubblica incentrata sul "*sistema di principi e di norme che regolano l'attività finanziaria e patrimoniale dello Stato e degli enti pubblici*", da intendersi in senso dinamico anche in relazione alle materie che incidono sulla gestione del bilancio e sui suoi equilibri (Delibera n. 54, in data 17 novembre 2010).

Il limite della funzione consultiva, come sopra delineato, esclude qualsiasi possibilità di intervento della Corte dei conti nella concreta attività gestionale ed amministrativa che ricade nella esclusiva competenza dell'autorità che la svolge; nonché esclude, altresì, che la funzione consultiva possa interferire in concreto con competenze di altri organi giurisdizionali.

Dalle sopraesposte considerazioni consegue che la nozione di contabilità pubblica va conformandosi all'evolversi dell'ordinamento, seguendo anche i nuovi principi di organizzazione dell'amministrazione, con effetti differenziati, per quanto riguarda le funzioni della Corte dei conti, secondo l'ambito di attività.

Con specifico riferimento alla richiesta oggetto della presente pronuncia la Sezione osserva che rientra nella materia della contabilità pubblica poiché, investendo le modalità di contabilizzazione di un tributo, incide sulla formazione e gestione del bilancio dell'ente.

La richiesta di parere in esame risponde ai requisiti indicati sopra e pertanto, è da ritenere ammissibile e può essere esaminata nel merito.

MERITO

Il Sindaco del Comune di Desio ha posto alla Sezione un quesito sulla contabilizzazione del tributo ambientale provinciale (c.d. Tefa). Nell'istanza di parere si evidenzia che i Comuni devono riscuotere il tributo ma, non essendo un'entrata propria, debbono anche alla Provincia le somme riscosse trattenendo <<esclusivamente un mini aggio di riscossione pari allo 0,30% dell'importo riscosso>>. Sulla sorta di detta premessa, dunque, viene formulato a questa Sezione il seguente quesito: <<tale entrata e relativa spesa che l'ente riscuote e riversa può essere correttamente iscritta fra i "servizi per conto terzi" in quanto riferite ad attività e operazioni realizzate dal Comune senza perseguire un interesse proprio e diretto ma piuttosto in qualità di mero strumento di realizzazione degli interessi di un altro soggetto (in questo caso la provincia)>>.

Per risolvere il quesito formulato dal Comune occorre preliminarmente ricordare i principi che regolano la contabilizzazione delle entrate e delle uscite fra i "servizi per conto terzi", per poi delineare la natura del tributo in parola e definire le modalità della sua contabilizzazione nel bilancio dell'ente comunale.

1. La contabilizzazione dei servizi per conto terzi.

L'art. 168 T.U.E.L. stabilisce che nelle entrate e spese per conto di terzi vanno iscritte le poste di bilancio che rappresentano per l'ente un credito e, al tempo stesso, un debito (comma 1). In altri termini, le poste iscritte tra i servizi per conto terzi rappresentano mere partite di giro, autofinanziate tramite un rapporto di reciproca correlazione del titolo.

Il secondo comma dell'art. 168 cit. aggiunge che le entrate e le spese iscritte tra i servizi per conto terzi devono equivalersi. Detta correlazione del <<titolo e l'equivalenza numeraria mostrano l'assenza di "parte propria" dell'ente locale gerente nell'affare sottostante, nella misura in cui non v'è rischio per la finanza dello stesso. Si tratta, cioè, di somme da incassare ed erogare per la realizzazione di un "altrui interesse", ascrivibile ad altri soggetti giuridici, tenuti a lasciare finanziariamente indenne l'ente locale>> (C. Conti, sez. contr. Lombardia, parere n. 456 del 29.10.2012).

La peculiare natura di queste voci di bilancio impone che il loro inserimento tra i servizi per conto terzi debba essere limitata alle ipotesi <<strettamente previste dall'ordinamento finanziario e contabile, con responsabilità del servizio finanziario sulla

corretta imputazione e devono riferirsi a servizi rigorosamente effettuati per conto di terzi. Inoltre ad ogni accertamento di entrata deve conseguire, automaticamente, impegno di spesa di pari ammontare>> (C. Conti, sez. reg. contr. Piemonte, del. n. 107/2012/SRCPIE/PRSE del 30/04/2012).

Sotto il profilo della classificazione di bilancio, le entrate e le spese per servizi per conto terzi, in base al DPR 194/1996, sono collocate, rispettivamente, nel titolo VI (entrate) e nel titolo IV del bilancio (spese).

La loro iscrizione in bilancio, data la particolare natura di "partite di giro", risponde a criteri aventi il carattere di specialità sotto diversi profili.

In primo luogo, le poste iscritte tra i servizi per conto terzi devono essere ordinate esclusivamente in capitoli (art. 160 TUEL), alla stregua di una diversa denominazione delle unità di base; infatti, mentre la "unità elementare del bilancio per l'entrata è la risorsa e per la spesa è l'intervento per ciascun servizio", nei servizi per conto di terzi, "sia nell'entrata che nella spesa, l'unità elementare è il capitolo, che indica l'oggetto" (art. 164, comma 1, TUEL).

In secondo luogo, il carattere dell'equivalenza tra le entrate e le spese da accertare ed impegnare per attività da realizzare per conto altrui, giustifica la previsione dell'art. 175, comma 7, TUEL che vieta tassativamente le variazioni di dotazione finanziaria da questi capitoli di entrata e di spesa con altre sezioni del bilancio (in altri termini, le entrate e le spese iscritte tra i servizi per conto terzi devono essere finanziariamente neutre). Sotto questo profilo, diversamente da quanto stabilisce il principio dell'unicità del bilancio, nella gestione conto terzi sussiste una correlazione precisa tra entrata e spesa.

In terzo luogo, le voci di entrata e di spesa inseribili nei "servizi conto terzi" hanno carattere tassativo: i servizi <<*sono ordinati esclusivamente in capitoli, secondo la partizione contenuta nel regolamento di cui all'articolo 160*>> (art. 168, comma 1, TUEL). In questo senso si richiama anche la lettera del principio contabile 2-25 laddove stabilisce che "*le entrate da servizi conto terzi devono essere limitate a quelle strettamente previste dall'ordinamento finanziario e contabile, con responsabilità del servizio finanziario sulla corretta imputazione*".

Chiarito il carattere tassativo di queste voci, dunque, le voci iscrivibili tra i servizi per conto terzi sono esclusivamente quelle inserite nel D.P.R. 31 gennaio 1996, n. 194 (cioè, il regolamento che approva modelli e schemi contabili con la procedura di cui all'articolo 17 della legge 23 agosto 1988, n. 400). In maggior dettaglio, il regolamento in parola all'art. 2, comma 8, stabilisce che <<La denominazione e la numerazione dei capitoli dei servizi per conto di terzi, distinti per la parte entrata e la parte spesa, sono le seguenti: a) **parte entrata**: 01) ritenute previdenziali e assistenziali al personale; 02) ritenute erariali; 03) altre ritenute al personale per conto di terzi; 04) depositi cauzionali; 05) rimborso spese per servizi per conto di

terzi; 06) rimborso di anticipazione di fondi per il servizio economato; 07) depositi per spese contrattuali; b) **parte spesa**: 01) ritenute previdenziali e assistenziali al personale; 02) ritenute erariali; 03) altre ritenute al personale per conto di terzi; 04) restituzione di depositi cauzionali; 05) spese per servizi per conto di terzi; 06) anticipazione di fondi per il servizio economato; 07) restituzione di depositi per spese contrattuali>>.

In altri termini, i servizi per conto terzi riguardano "*tassativamente*" le ritenute erariali; le ritenute previdenziali, assistenziali o per conto di terzi effettuate al personale; i depositi cauzionali; il rimborso dei fondi economali anticipati all'economato; i depositi e la loro restituzione per spese contrattuali; le entrate e le spese per servizi rigorosamente effettuati per conto di terzi.

2. Il tributo ambientale provinciale (c.d. Tefa) e la sua contabilizzazione nel bilancio dell'ente comunale.

Delineati i principi che regolano la contabilizzazione dei servizi per conto terzi, occorre affrontare la questione se sotto questa voce possa essere contabilizzato il tributo ambientale provinciale (c.d. Tefa).

L'art. 14, comma 1, D.L. n. 201/2011 (conv. con modifiche dalla L. 214/2011) prevede che a decorrere dal 1° gennaio 2013 è istituito in tutti i comuni il tributo comunale sui rifiuti e sui servizi (TARES). In detto tributo che sostituisce la Tarsu, Tia1 e Tia2 sono presenti due componenti. Una parte è destinata alla copertura dei costi relativi al servizio di gestione dei rifiuti urbani e assimilati avviati allo smaltimento. Un'altra parte è destinata alla copertura dei costi relativi ai servizi indivisibili dei comuni. Il comma 28 dell'art. 14 cit. prevede che è fatta salva l'applicazione del tributo provinciale per l'esercizio delle funzioni di tutela, protezione ed igiene dell'ambiente di cui all'art. 19 del D.lgs. n. 504/1992. Lo stesso comma conferma che il tributo provinciale, commisurato alla superficie dei locali ed aree assoggettabili a tributo, è applicato nella misura percentuale deliberata dalla Provincia sull'importo del tributo, esclusa la maggiorazione prevista per la copertura dei servizi indivisibili. Con delibera della Giunta Provinciale, da adottare entro il mese di ottobre di ciascun anno per l'anno successivo, il tributo è determinato in misura non inferiore all'1 per cento né superiore al 5 per cento delle tariffe per unità di superficie ai fini della tassa per lo smaltimento dei rifiuti solidi urbani applicate dai Comuni.

Dunque il tributo provinciale per l'esercizio delle funzioni ambientali (TEFA) è un tributo incassato dai Comuni contestualmente alla tassa per lo smaltimento dei rifiuti solidi urbani, è commisurato alla superficie degli immobili assoggettata dai comuni alla tassa per lo smaltimento dei rifiuti solidi urbani nonché è dovuto dagli stessi soggetti che, sulla base delle disposizioni vigenti, sono tenuti al pagamento della predetta tassa.

Ne consegue che il tributo è liquidato e iscritto al ruolo dai comuni contestualmente alla tassa per lo smaltimento dei rifiuti solidi urbani e con l'osservanza delle relative norme per l'accertamento, il contenzioso, la riscossione e le sanzioni. Al comune spetta una commissione posta a carico della provincia impositrice, nella misura dello 0,30 per cento sulle somme riscosse, senza importi minimi e massimi. L'ammontare del tributo, riscosso congiuntamente alla tassa per lo smaltimento dei rifiuti solidi urbani, previa deduzione della corrispondente quota del compenso della riscossione, è versato alla provincia.

Dalla disciplina sin qui delineata sia per l'accertamento sia per la riscossione del tributo provinciale per l'esercizio delle funzioni ambientali (TEFA) si desume la natura accessoria di detto tributo rispetto alla tassa per lo smaltimento dei rifiuti solidi urbani. Conseguentemente, esso non può essere contabilizzato dall'ente comunale tra i servizi per conto terzi in quanto non rientra in una delle ipotesi tipizzate di cui si è detto in precedenza. In conclusione, il tributo provinciale per le funzioni ambientali va contabilizzato dal Comune al Titolo I (entrate tributarie), categoria 2° (tasse) in entrata e al Titolo I (spese correnti) intervento 05 (trasferimenti) in uscita.

P.Q.M.

Nelle considerazioni esposte è il parere della Sezione.

Il Relatore
(Dott.ssa Laura De Rentiis)

Il Presidente
(Dott. Nicola Mastropasqua)

Depositata in Segreteria il
18 novembre 2013
Il Direttore della Segreteria
(Dott.ssa Daniela Parisini)