

Logo della Repubblica italiana

**CORTE DEI CONTI
SEZIONE REGIONALE DI CONTROLLO PER LA CAMPANIA**

Parere n. 214/2014

Composta dai seguenti magistrati:

Presidente	Dr. Ciro Valentino	
Consigliere	Dr. Silvano Di Salvo	
Consigliere	Dr. Tommaso Viciglione	
Primo Referendario	D.ssa Rossella Bocci	
Primo Referendario	D.ssa Innocenza Zaffina	Relatore
Referendario	Dr. Francesco Sucameli	
Referendario	D.ssa Carla Serbassi	

ha adottato la seguente deliberazione nella camera di consiglio del 9 ottobre 2014

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 r.d. 12 luglio 1934, n. 1214 e le successive modificazioni ed integrazioni, recante l'approvazione del testo unico delle leggi sulla Corte dei conti;

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

Visto il regolamento per l'organizzazione delle funzioni di controllo della Corte dei conti, approvato dalle Sezioni riunite con deliberazione n. 14 del 16 giugno 2000 e successive modificazioni;

Vista la deliberazione n. 229 del Consiglio di Presidenza della Corte dei conti, approvata in data 19 giugno 2008 ai sensi dell'art. 3, comma 62, della legge 24 dicembre 2007 n. 244;

Visto il parere reso dal Coordinamento delle Sezioni regionali di controllo con nota prot. n. 7469 in data 22 giugno 2009;

Vista la deliberazione n. 9 della Sezione delle autonomie della Corte dei conti in data 4 giugno-3 luglio 2009;

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

Vista la deliberazione della Sezione regionale di controllo per la Campania n. 74/2009 del 30 settembre 2009;

Viste, altresì, la deliberazione n. 8/AUT/2008 del 12 maggio-4 luglio 2008, nonché la nota del Presidente della Corte dei conti n. 2789 del 28 settembre 2009;

Vista la deliberazione delle Sezioni Riunite in sede di controllo della Corte dei conti n. 54 del 17 novembre 2010;

Visto il decreto presidenziale n. 4 del 23 maggio 2013 in ordine alle modalità di attribuzione delle richieste di parere ai magistrati istruttori;

Vista la nota del 29 luglio 2014, a firma del Sindaco del Comune di Caserta, acquisita al protocollo n. 4107 della Sezione regionale di controllo della Corte dei conti in data 29 luglio 2014, con la quale viene inoltrata a questa Sezione una richiesta di parere;

Vista la nota del 22 agosto 2014, con la quale è stata assegnata, d'ordine del Presidente, la richiesta di parere al relatore;

Vista l'ordinanza presidenziale n. 70/2014, con la quale la questione è stata deferita all'esame collegiale della Sezione;

Udito il relatore, d.ssa Innocenza Zaffina

FATTO

Con la nota indicata in epigrafe, il Sindaco del Caserta ha rappresentato che: *"il sottoscritto (...) rivolge a codesta spett. Sezione una richiesta in ordine ai seguenti quesiti di carattere generale, ai sensi dell'art. 7, comma 8, della legge n. 131/2003, afferenti materie di contabilità pubblica ed aventi ad oggetto le modalità di redazione del rendiconto generale e il rispetto del Patto di stabilità interno.*

A) Al riguardo del primo quesito, va premesso che il Ministero dell'interno – Osservatorio per la finanza e la contabilità degli enti locali al punto 28 delle linee guida indica che "le somme iscritte nel bilancio tra le entrate di competenza e non accertate entro il termine dell'esercizio o, in ogni caso, prima della deliberazione del rendiconto della gestione con riferimento ad atti o provvedimenti aventi effetto sull'esercizio di competenza, costituiscono minori accertamenti rispetto alle previsioni ed a tale titolo concorrono a determinare il risultato di gestione".

Con interpretazione logica "a contrario" si dovrebbe rilevare che gli accertamenti effettuati nell'esercizio successivo ancorchè prima della deliberazione del rendiconto dell'esercizio precedente, siano pienamente computabili per il rispetto del patto di stabilità relativamente a tale ultimo esercizio.

Orbene si pone il problema d'ordine generale e ricorrente se nel rendiconto di un dato esercizio debbano essere riportate, almeno ai fini del rispetto del Patto di stabilità, le somme accertate pur nell'esercizio successivo a quello di riferimento, ma prima della deliberazione del documento consuntivo.

B) L'altro quesito consiste nel problema se, sempre ai fini del rispetto del Patto di stabilità interno, in un dato esercizio siano da considerarsi gli accertamenti aventi ad oggetto recuperi di aree di evasione fiscale afferenti anni precedenti, laddove l'attività de qua non consista in un semplice controllo dell'avvenuto versamento delle somme dichiarate, bensì di un'analitica revisione della base imponibile di tutti i contribuenti, come ad esempio l'esame della corrispondenza delle dichiarazioni e delle certificazioni allegate dai contribuenti con le risultanze di sopralluoghi, esami catastali ecc. Trattandosi non di mera riedizione e correzioni di accertamenti già compiuti ma di nuovi accertamenti compiuti in un dato esercizio, sia pure riguardanti esercizi precedenti, apparirebbe ammissibile la loro considerazione ai fini del patto di stabilità interno".

DIRITTO

In rito, ricorda la Sezione che l'art. 7, comma 8, della legge n. 131/2003 prevede che gli enti locali possano chiedere pareri in materia di contabilità pubblica alle Sezioni regionali di controllo della Corte dei conti "... di norma, tramite il Consiglio delle Autonomie Locali ...". In proposito, si richiama l'orientamento sin qui seguito da tutte le Sezioni, dal quale non vi è motivo per discostarsi, secondo cui la mancata costituzione di detto Organismo (pur previsto nello Statuto della regione Campania approvato con la legge regionale n 6 del 28 maggio 2009) non può fondare ragioni di preclusione dell'esercizio di una facoltà attribuita dalla legge agli Enti Locali ed alla stessa Regione. Pertanto, nelle more della costituzione, nella regione Campania, del predetto Consiglio delle Autonomie Locali, la richiesta di parere deve considerarsi ammissibile, sotto il profilo soggettivo, se ed in quanto formulata – come nel caso di specie - dal Sindaco, quale organo di vertice dell'Amministrazione comunale, legittimato ad esprimere la volontà dell'ente, essendo munito di rappresentanza legale esterna ai sensi dell'art. 50 del decreto legislativo n. 267/2000.

Quanto alla necessaria disamina dei requisiti oggettivi di ammissibilità, va richiamato l'indirizzo espresso dalla deliberazione delle Sezioni Riunite in sede di controllo n. 54/CONTR/10 del 17 novembre 2010, secondo cui la nozione di contabilità pubblica, strumentale alla funzione consultiva, deve assumere un ambito limitato alle normative e ai relativi atti applicativi che disciplinano in generale l'attività finanziaria che precede o che segue i distinti interventi di settore, ricomprendendo in particolare la disciplina dei bilanci ed i relativi equilibri, l'acquisizione delle entrate, l'organizzazione finanziaria-contabile, la disciplina del patrimonio, la gestione della spesa, l'indebitamento, la rendicontazione ed i relativi controlli. Sempre sotto il profilo oggettivo, è stato chiarito dalla Corte dei conti che *"la materia della contabilità pubblica (...) non potrebbe investire qualsiasi attività degli enti che abbia comunque riflessi di natura finanziaria-patrimoniale"*, in quanto *"ciò non solo rischierebbe di vanificare lo stesso limite imposto dal legislatore, ma comporterebbe l'estensione dell'attività consultiva delle Sezioni regionali a tutti i vari ambiti dell'azione amministrativa con l'ulteriore conseguenza che le Sezioni regionali di controllo della Corte dei conti diventerebbero organi di consulenza generale delle autonomie locali. In tal modo, la Corte verrebbe, in varia misura, inserita nei processi decisionali degli enti, condizionando quell'attività amministrativa su cui è chiamata ad esercitare il controllo che, per definizione, deve essere esterno e neutrale"* (Sezione delle autonomie, deliberazione n. 5 del 17/02/2006).

L'esercizio della funzione consultiva va, pertanto, interpretato alla stregua dei principi sopra enunciati e coerentemente con quanto ribadito, di recente, dalla Sezione delle autonomie, secondo cui *"l'ausilio consultivo, per quanto possibile, deve essere reso senza costituire un'interferenza con le funzioni requirenti e giurisdizionali, e ponendo attenzione ad evitare che, di fatto, si traduca in un'intrusione nei processi decisionali degli enti territoriali"* (Sezione delle Autonomie, deliberazione n. 3/SEZAUT/2014/QMIG). In particolare, la funzione di cui al cit. art. 7, comma 8, della legge n. 131/2003 non può tradursi nella valutazione di una vicenda amministrativo-gestionale specifica e concreta già perfezionatasi o in itinere, né attenere a questioni anche potenzialmente oggetto di indagini della procura regionale o di giudizio innanzi alla sezione giurisdizionale regionale della Corte dei conti. Va, altresì, evitata l'

interferenza con le altre funzioni di controllo intestate a questa Sezione regionale di controllo.

Alla luce dei sopra richiamati principi, ritiene il Collegio che i quesiti in esame non presentino, anche per le finalità sottese alla richiesta, i requisiti oggettivi necessari ad una loro disamina nel dettaglio. Non può che evidenziarsi, infatti, che difetta il necessario requisito di generalità ed astrattezza: non venendo, infatti, in rilievo una vera e propria incertezza interpretativa circa una norma o un sistema di norme rientranti nella nozione di contabilità pubblica, si chiede il parere di questa Sezione circa la legittimità della rappresentazione contabile di specifiche vicende amministrativo-gestionali e ciò al precipuo fine di sincerarsi di avere ottemperato agli obiettivi imposti dal Patto di stabilità. Si evidenzia, inoltre, che le questioni, attenendo alle modalità di redazione del rendiconto e all'invio della certificazione relativa al Patto di stabilità, riguardano probabilmente attività già perfezionatesi (il 30 aprile è scaduto il termine per l'approvazione del rendiconto) e che la Sezione è investita, potenzialmente "in limine litis", della funzione consultiva in relazione alla rappresentazione contabile di fatti gestionali che presentano complesse implicazioni, quali, ad esempio: il rispetto della normativa in materia di modalità e di tempistica nell'accertamento delle entrate poste in essere dall'ente locale (cfr., ad esempio, art. 1, comma 162, della legge n. 296/2006); i rapporti con l'eventuale concessionario dell'accertamento, liquidazione e riscossione dei tributi; la ripartizione delle competenze in materia di accertamento delle entrate, nell'ambito dell'organizzazione dell'ente locale e sulla base del regolamento comunale (cfr., ad esempio, art. 74 del decreto legislativo n. 597/1993); le concrete modalità di elaborazione dei documenti contabili e delle comunicazioni dei dati attinenti il patto di stabilità interno, il sistema delle responsabilità e dei controlli interni ed esterni per come delineato dalla normativa vigente. In proposito, si rileva che la funzione consultiva "*non può avere ad oggetto fattispecie specifiche, né può estendersi sino ad impingere, in tutto o in parte, nell'ambito della discrezionalità, nonché nelle specifiche attribuzioni e delle responsabilità, degli Enti interpellanti e dei loro organi*" (Sezione regionale di controllo per la Campania, deliberazione del 17 gennaio 2013, n. 2/2013; deliberazione del 14 febbraio 2013, n. 22/2013).

Inoltre, non tutte le questioni, sebbene astrattamente ascrivibili alla nozione di contabilità pubblica, possono essere fatte oggetto di richiesta di parere alle Sezioni regionali di controllo della Corte dei conti, soprattutto qualora ciò interferisse, quanto all'accertamento delle conseguenze delle decisioni adottate dall'ente istante, con le competenze di altre istituzioni, quali ad esempio, nel caso di specie, con le funzioni del Ministero dell'economia e delle finanze – Ragioneria generale dello Stato e del Ministero dell'interno.

Viene, inoltre, in rilievo il limite di ammissibilità rappresentato dal fatto che la funzione consultiva non deve in alcun modo porsi, ancorchè potenzialmente, in interferenza con la funzione di controllo intestata a questa Sezione, ai sensi degli artt. 148 e 148 bis del Tuel, dell'art.1, comma 166 e seguenti della legge 266/2005, nonché ai sensi dell'art. 6, comma 2, del d.lgs. 149/2011. A ciò si aggiunge l'ulteriore profilo di inammissibilità dato dalla circostanza che l'eventuale ausilio consultivo sulle specifiche problematiche oggetto di quesito sarebbe suscettibile di determinare sconfinamenti o interferenze con altre funzioni intestate alla stessa Corte dei conti, segnatamente alla Procura e alla giurisdizione contabile.

Alla luce di quanto sopra, la funzione consultiva di questa Sezione deve limitarsi, in questa sede, al richiamo dei principi contabili e, senza pretesa di esaustività, delle più rilevanti norme in materia di patto di stabilità interno e di accertamento delle entrate. Va, invece, esclusa – è d'uopo ribadirlo – qualsivoglia valutazione di legittimità sulle specifiche questioni prospettate dall'ente.

Entro i limiti individuati e fermi restando i profili di parziale inammissibilità per come sopra delineati, la richiesta può essere esaminata nel

MERITO

Con riferimento al patto di stabilità interno, si rileva che la normativa in materia va, allo stato degli atti, rinvenuta nell'art. 31 (Patto di stabilità interno degli enti locali) della legge 12 novembre 2011, n. 183 Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato (Legge di stabilità 2012). Sulla normativa è più volte intervenuto il legislatore anche al fine di prevedere specifiche ed espresse deroghe.

Per quanto qui interessa, vanno richiamate le norme di cui ai commi 2 e seguenti del cit. art. 31: *"2. Ai fini della determinazione dello specifico obiettivo di saldo finanziario, le province e i comuni con popolazione superiore a 1.000 abitanti applicano, alla media della spesa corrente registrata negli anni 2006-2008, per l'anno 2012, registrata negli anni 2007-2009, per l'anno 2013, e registrata negli anni 2009-2011 per gli anni dal 2014 al 2017, così come desunta dai certificati di conto consuntivo, le percentuali di seguito indicate: a) per le province le percentuali sono pari a 16,5 per cento per l'anno 2012, a 18,8 per cento per l'anno 2013, a 19,25 per cento per gli anni 2014 e 2015 e a 20,05 per cento per gli anni 2016 e 2017;*

b) per i comuni con popolazione superiore a 5.000 abitanti le percentuali sono pari a 15,6 per cento per l'anno 2012, a 14,8 per cento per l'anno 2013, a 14,07 per cento per gli anni 2014 e 2015 e a 14,62 per cento per gli anni 2016 e 2017;

c) per i comuni con popolazione compresa tra 1.001 e 5.000 abitanti le percentuali sono pari a 12,0 per cento per l'anno 2013, a 14,07 per cento per gli anni 2014 e 2015 e a 14,62 per cento per gli anni 2016 e 2017.

2-bis. In deroga a quanto disposto dal comma 2, per l'anno 2013 le percentuali da applicare alla media della spesa corrente registrata negli anni 2007-2009, così come desunta dai certificati di conto consuntivo, sono pari, per le province a 19,61 per cento, per i comuni con popolazione superiore a 5.000 abitanti a 15,61 per cento e per i comuni con popolazione compresa tra 1.001 e 5.000 abitanti a 12,81 per cento". (...)

2-quinquies. Per l'anno 2014 l'obiettivo di saldo finanziario dei comuni derivante dall'applicazione delle percentuali di cui ai commi da 2 a 6 è rideterminato, fermo restando l'obiettivo complessivo di comparto, con decreto del Ministero dell'economia e delle finanze, da emanare d'intesa con la Conferenza Stato-città ed autonomie locali entro il 31 gennaio 2014. Il predetto decreto deve garantire che per nessun comune si realizzi un peggioramento superiore

al 15 per cento rispetto all'obiettivo di saldo finanziario 2014 calcolato sulla spesa corrente media 2007-2009 con le modalita' previste dalla normativa previgente. (...)".

Particolarmente rilevante e vincolante è la norma di cui al comma 3 del cit. art. 31, secondo cui *"3. Il saldo finanziario tra entrate finali e spese finali calcolato in termini di competenza mista è costituito dalla somma algebrica degli importi risultanti dalla differenza tra accertamenti e impegni, per la parte corrente, e dalla differenza tra incassi e pagamenti, per la parte in conto capitale, al netto delle entrate derivanti dalla riscossione di crediti e delle spese derivanti dalla concessione di crediti, come riportati nei certificati di conto consuntivo"*.

Inoltre, *"4. Ai fini del concorso al contenimento dei saldi di finanza pubblica, gli enti di cui al comma 1 devono conseguire, per ciascuno degli anni 2012, 2013 e successivi, un saldo finanziario in termini di competenza mista non inferiore al valore individuato ai sensi del comma 2 diminuito di un importo pari alla riduzione dei trasferimenti di cui al comma 2 dell'articolo 14 del decreto-legge 31 maggio 2010, n. 78, convertito, con modificazioni, dalla legge 30 luglio 2010, n. 122"*.

In relazione alle modalità di calcolo del saldo finanziario ai fini della verifica del patto di stabilità interno, va, inoltre, richiamato il Decreto del Ministero dell'economia e delle finanze n. 59729 del 15 luglio 2014 concernente il monitoraggio semestrale del patto di stabilità interno per l'anno 2014 per le province e i comuni con popolazione superiore a 1.000 abitanti e i prospetti di rilevazione (RGS 16 luglio 2014) (G.U. n. 171 del 25 luglio 2014). In particolare: *"con il modello MONIT/14 sono acquisite le informazioni finanziarie, cumulate a tutto il periodo di riferimento, per la determinazione del saldo finanziario, espresso in termini di competenza mista, tra le entrate finali (primi quattro titoli di bilancio dell'entrata) e le spese finali (primi due titoli di bilancio della spesa), così come definito dal comma 3 dell'articolo 31 della legge 12 novembre 2011, n. 183 (legge di stabilità 2012)*.

Più precisamente, il saldo espresso in termini di competenza mista è calcolato come somma algebrica degli importi risultanti dalla differenza tra accertamenti ed impegni di competenza, per la parte corrente, e dalla differenza fra riscossioni e pagamenti (in conto competenza ed in conto residui), per la parte in conto capitale, al netto delle entrate derivanti da riscossioni di crediti e delle spese derivanti da concessioni di crediti. Tra le entrate finali non sono considerati l'avanzo di amministrazione ed il fondo di cassa (si vedano, in proposito, i quadri generali riassuntivi dei modelli 1, per i comuni, e 2, per le province, di cui all'articolo 1, comma 1, lettere a) e b), del D.P.R. 31 gennaio 1996, n. 194)".

Rileva, inoltre, la precisazione effettuata dal medesimo decreto secondo cui: *"Come già indicato nel decreto n. 11400 del 10 febbraio 2014, relativo alla definizione degli obiettivi 2014-2016, anche per la determinazione del saldo finanziario utile ai fini del monitoraggio del rispetto del patto di stabilità interno rilevano le voci così come scritte nei rendiconti degli enti. Al fine di salvaguardare il raggiungimento degli obiettivi di finanza pubblica, infatti, non possono essere prese in considerazione eventuali richieste di contabilizzazione delle entrate e delle uscite in difformità dalla loro reale allocazione nei documenti di bilancio. Infatti, la*

riallocazione convenzionale delle predette poste contabili determinerebbe una alterazione del concorso alla manovra degli enti locali rispetto a quanto previsto dalla legislazione vigente, atteso che ai fini del calcolo dell'indebitamento netto dell'anno di riferimento rilevano le poste come iscritte nei bilanci e non quelle convenzionalmente considerate".

La lettura delle disposizioni appena richiamate consente di enucleare un importante principio: i dati da comunicare ai fini del monitoraggio del patto di stabilità devono coincidere, senza possibilità di deroghe ed eccezioni, con i dati *"come riportati nei certificati di conto consuntivo"*.

Anche "Il bilancio di previsione degli enti locali ai quali si applicano le disposizioni del patto di stabilità interno deve essere approvato iscrivendo le previsioni di entrata e di spesa di parte corrente in misura tale che, unitamente alle previsioni dei flussi di cassa di entrata e di spesa in conto capitale, al netto delle riscossioni e delle concessioni di crediti, sia garantito il rispetto delle regole che disciplinano il patto medesimo. A tale fine, gli enti locali sono tenuti ad allegare al bilancio di previsione un apposito prospetto contenente le previsioni di competenza e di cassa degli aggregati rilevanti ai fini del patto di stabilità interno". (art. 31, comma 18, della cit. legge n. 183/2011).

Il prospetto, contenente le previsioni di competenza e di cassa degli aggregati rilevanti ai fini del patto di stabilità interno, non è meramente dimostrativo di poste di bilancio, ma è finalizzato all'accertamento preventivo del rispetto del patto di stabilità interno. Esso, pertanto, pur non incidendo in maniera diretta sul bilancio, è da considerarsi elemento costitutivo del bilancio preventivo stesso, inteso come documento programmatico complessivo adottato dall'ente (Circolare n. 11 del 6 aprile 2011 del Ministero dell'economia e delle finanze – Dipartimento della Ragioneria dello Stato; Sezione regionale di controllo per la Lombardia, deliberazione n. 547/2009). "Il legislatore impone agli enti territoriali di predisporre il bilancio preventivo rispettando il parametro del Patto di stabilità che assurge a condizione di legittimità del bilancio di previsione. Con la conseguenza che l'adozione di un bilancio difforme implica non una semplice irregolarità ma una grave irregolarità finanziaria alla quale l'ente è tenuto a porre rimedio con immediatezza. La previsione del legislatore è coerente con la natura dei bilanci pubblici e, in particolare di quelli degli enti territoriali, che, se anche sono ancora predisposti in termini finanziari, debbono essere formulati in relazione ai programmi che l'ente intende perseguire" (cfr. in tal senso, Sezione regionale di controllo per la Lombardia, deliberazione 12 novembre 2008 n. 233). "Nel bilancio pluriennale e nel prospetto relativo al Patto di stabilità le previsioni entrata e di spesa devono essere indicate in modo coerente con gli impegni di spesa che l'Ente ha assunto o intende assumere, anche in relazione alla necessaria osservanza del principio di veridicità che deve essere osservato nella predisposizione dei documenti contabili" (Sezione regionale di controllo per il Piemonte, deliberazione n. 448/2012). Nella redazione dei documenti contabili e dei prospetti dimostrativi del rispetto del patto di stabilità, gli enti locali devono avere riguardo al **principio della annualità**, individuato dall'art. 162 del TUEL, secondo cui *"L'unità temporale della gestione è l'anno finanziario, che inizia il 1° gennaio e termina il 31 dicembre dello stesso anno; dopo tale*

termine non possono più effettuarsi accertamenti di entrate e impegni di spesa in conto dell'esercizio scaduto".

Il medesimo principio è esplicitato al punto 31 dei Postulati del sistema di bilancio (Finalità e postulati dei principi contabili degli enti locali. Testo approvato dall'Osservatorio il 12 marzo 2008) e confermato, da ultimo, dall'allegato 1 del decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118, secondo cui *"I documenti del sistema di bilancio, sia di previsione sia di rendicontazione, sono predisposti con cadenza annuale e si riferiscono ad un periodo di gestione che coincide con l'anno solare. Nella predisposizione dei documenti annuali di bilancio, le previsioni per l'esercizio di riferimento sono elaborate sulla base di una programmazione di medio periodo, con un orizzonte temporale almeno triennale".*

Pertanto, in modo inequivoco, l'orizzonte temporale di riferimento è, in sede di rendicontazione - anche laddove si abbia riguardo alla dimostrazione del rispetto del patto di stabilità - il "periodo di gestione che coincide con l'anno solare" che "inizia il 1° gennaio e termina il 31 dicembre dello stesso anno; dopo tale termine non possono più effettuarsi accertamenti di entrate e impegni di spesa in conto dell'esercizio scaduto" (cit. art. 162, TUEL).

Rileva, inoltre, il **principio di correttezza**, già individuato nei Principi contabili dell'Osservatorio per la finanza e la contabilità degli enti locali e da ultimo esplicitato nel cit. allegato 1 del decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118, secondo cui *"il rispetto formale e sostanziale delle norme che disciplinano la redazione dei documenti contabili di programmazione e previsione, di gestione e controllo e di rendicontazione deve, inoltre, caratterizzare la formazione dei citati documenti (principio della correttezza). Infatti, il principio della correttezza si estende anche ai principi contabili generali e applicati che costituiscono i fondamenti e le regole di carattere generale cui deve informarsi l'intero sistema di bilancio, anche non previste da norme giuridiche, ma che ispirano il buon andamento dei sistemi contabili adottati da ogni specifica amministrazione pubblica. Il principio della correttezza si applica anche alle comunicazioni e ai dati oggetto del monitoraggio da parte delle istituzioni preposte al governo della finanza pubblica".*

Da quanto sopra emerge che nessuna eccezione è prevista per l'imputazione e l'accertamento delle entrate di parte corrente da computare ai fini del rispetto del patto di stabilità, salvo quelle espressamente previste dal legislatore e di volta in volta determinate da specifiche ed espresse norme derogatorie. Per quanto qui interessa, non è rinvenibile nella normativa all'esame alcuna eccezione ai richiamati principi contabili previsti in materia di modalità di accertamento delle entrate e di impegno delle spese e della correlata relativa rendicontazione.

Pertanto, va puntualmente osservato il **principio della competenza finanziaria** che costituisce il criterio di imputazione agli esercizi finanziari delle obbligazioni giuridicamente perfezionate attive e passive (accertamenti e impegni). In particolare, anche in sede di accertamento delle entrate e delle modalità di rendicontazione delle stesse, il predetto principio prevede che *"le entrate e le spese si imputano al periodo amministrativo in cui sorge il diritto*

di riscuotere (accertamento) e l'obbligo di pagare (impegno), salvo le eccezioni espressamente previste per legge". Con specifico riferimento alle modalità di rendicontazione delle entrate si precisa, inoltre, che "Gli accertamenti delle entrate vanno eseguiti nel corso della gestione in riferimento a crediti certi, liquidi ed esigibili per i quali sia stata verificata ed evidenziata la sussistenza di tutti i requisiti contemplati nel punto 15, lettera da a) ad e) del principio contabile n. 2" (punto 44, processo di rendicontazione, cit. Finalità e postulati dei principi contabili degli enti locali. Testo approvato dall'Osservatorio il 12 marzo 2008).

La non corretta imputazione di entrate e di impegni, senza avere riguardo ai richiamati principi di annualità, correttezza e competenza finanziaria, ha precise conseguenze sia in termini di verifica di gravi irregolarità amministrativo-contabili, sia in termini di responsabilità amministrativa. Rilevano, in proposito, i commi 111-bis e 111-ter dell'art. 1, della legge 13 dicembre 2010, n. 220, come aggiunti e modificati dal decreto legge 6 luglio 2011, n. 98 convertito dalla legge 15 luglio 2011, n. 111, secondo cui, *"111-bis. I contratti di servizio e gli altri atti posti in essere dalle regioni e dagli enti locali che si configurano elusivi delle regole del patto di stabilità interno sono nulli. 111-ter. Qualora le Sezioni giurisdizionali regionali della Corte dei conti accertino che il rispetto del patto di stabilità interno è stato artificiosamente conseguito mediante una non corretta imputazione delle entrate o delle uscite ai pertinenti capitoli di bilancio o altre forme elusive, le stesse irrogano, agli amministratori che hanno posto in essere atti elusivi delle regole del patto di stabilità interno, la condanna ad una sanzione pecuniaria fino ad un massimo di dieci volte l'indennità di carica percepita al momento di commissione dell'elusione e, al responsabile del servizio economico-finanziario, una sanzione pecuniaria fino a 3 mensilità del trattamento retributivo, al netto degli oneri fiscali e previdenziali".*

In relazione alle conseguenze delle elusioni del Patto, va richiamata la Circolare n. 6 del 18 febbraio 2014 del Ministero dell'economia e delle finanze – Dipartimento della Ragioneria dello Stato, laddove si precisa, tra l'altro, che *"le verifiche della Corte dei conti dirette ad accertare il rispetto del patto di stabilità interno possono estendersi all'esame della natura sostanziale delle entrate e delle spese escluse dai vincoli in applicazione del principio generale di prevalenza della sostanza sulla forma"* (Sezione regionale di controllo per il Veneto, deliberazione n. 903 del 9 novembre 2012); inoltre, *"(...) l'impropria gestione delle partite di giro non rappresenta l'unica ipotesi in cui l'elusione delle regole del patto di stabilità si associa ad una non corretta redazione dei documenti di bilancio.*

Un ulteriore esempio di fattispecie elusiva ricorre nei casi di evidente sovrastima delle entrate correnti o nei casi di accertamenti effettuati in assenza dei presupposti indicati dall'articolo 179 del decreto legislativo 267 del 2000".

In proposito, rilevano le principali norme in materia di modalità di accertamento delle entrate e, in primis, proprio l'art. 179 del TUEL secondo cui *"l'accertamento costituisce la prima fase di gestione dell'entrata mediante la quale, sulla base di idonea documentazione, viene verificata la ragione del credito e la sussistenza di un idoneo titolo giuridico, individuato il*

debitore, quantificata la somma da incassare, nonché fissata la relativa scadenza". In particolare, per le entrate di carattere tributario l'accertamento avviene "a seguito di emissione di ruoli o a seguito di altre forme stabilite per legge" e, ai sensi del comma 3 del medesimo articolo 179, "Il responsabile del procedimento con il quale viene accertata l'entrata trasmette al responsabile del servizio finanziario l'idonea documentazione di cui al comma 2, ai fini dell'annotazione nelle scritture contabili, secondo i tempi ed i modi previsti dal regolamento di contabilità dell'ente, nel rispetto di quanto previsto dal presente decreto e dal principio generale della competenza finanziaria e dal principio applicato della contabilità finanziaria di cui agli allegati n. 1 e n. 4/2 del decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118, e successive modificazioni".

Secondo il richiamato principio contabile 2 (Principi contabili dell'Osservatorio per la finanza e la contabilità degli enti locali. Testo approvato dall'Osservatorio il 12 marzo 2008), *"L'accertamento consiste nella rilevazione contabile di un diritto di credito sorto nell'esercizio finanziario e presuppone idonea documentazione attraverso la quale sono verificati ed evidenziati dal competente responsabile del servizio, che lo attesta:*

- (a) la ragione del credito;*
- (b) il titolo giuridico che supporta il credito;*
- (c) l'individuazione del soggetto debitore;*
- (d) l'ammontare del credito;*
- (e) la relativa scadenza.*

In mancanza anche di uno soltanto dei requisiti di cui alle precedenti lettere da a) ad e), non può farsi luogo ad alcun accertamento. In particolare, non è corretto e non rispetta il principio della veridicità, l'accertamento di somme ove non si siano perfezionate le condizioni per portare i crediti a conoscenza dei terzi nei modi che si rendono necessari per avere titolo alla loro riscossione.

Il regolamento di contabilità degli enti prevede tempi e modi a cui si attengono i responsabili dei servizi per trasmettere al responsabile del servizio finanziario l'idonea documentazione ai fini dell'annotazione nelle scritture contabili.

L'accertamento delle entrate di competenza è affidato ai responsabili dei servizi cui è attribuito il procedimento di gestione delle singole risorse e/o categorie di entrata. Agli stessi responsabili compete individuare, formare e conservare la pertinente documentazione, anche in formato elettronico, presupposto dell'accertamento e la verifica delle ragioni del credito.

La procedura di accertamento si basa sulla verifica puntuale degli atti e dei provvedimenti dai quali si desume l'ammontare del credito, l'esercizio di competenza ed il diritto dell'ente a percepire somme di denaro da terzi.

In base al principio di universalità, l'accertamento è obbligatorio ogni qual volta sia sorto, per l'ente, un diritto a riscuotere una determinata somma di danaro in virtù di leggi,

decreti, regolamenti, o altri titoli. In base al principio dell'integrità, l'accertamento va operato in corrispondenza e per l'ammontare del singolo credito maturato nell'esercizio, ancorché incerto perché giudiziariamente controverso, ovvero di dubbia o difficile esazione. La rilevazione contabile del credito va operata al lordo delle spese sostenute per la riscossione, senza compensazione di partite.

I crediti di dubbia o difficile esazione sono calcolati nel rendiconto solo per la parte su cui, a giudizio dei responsabili dei servizi cui è attribuito il procedimento di gestione delle singole risorse e/o categorie di entrata, si può fare assegnamento secondo la probabilità della loro riscossione (...)

L'accertamento avviene sulla base del principio della competenza finanziaria secondo il quale un'entrata è accertabile nell'esercizio finanziario in cui è sorto il diritto di credito e quest'ultimo sia connotato dei requisiti di certezza, liquidità ed esigibilità. Un credito è certo in presenza di un idoneo titolo giuridico in cui esso trova fondamento; è liquido se ne è determinato l'ammontare; è esigibile se maturato nell'esercizio (...).

Un'entrata tributaria è accertabile soltanto dopo che sia stato formato il ruolo, o acquisita la denuncia, o ricevuto il versamento effettuato in autoliquidazione, o comunicato il gettito dal soggetto legalmente competente, o divenuto definitivo l'atto di accertamento o di liquidazione dell'ufficio fiscale competente".

"Per ogni tributo di competenza dell'ente va individuato un responsabile dell'organizzazione gestionale attinente il tributo stesso, avuto riguardo in particolare alle attività inerenti la gestione del tributo (organizzazione dell'ufficio, ricezione delle denunce; riscossioni; informazioni ai contribuenti; controllo, accertamento, liquidazione, applicazione delle sanzioni tributarie), l'apposizione del visto di esecutorietà sui ruoli di riscossione, ordinaria e coattiva e, in caso in cui la gestione del tributo sia affidata a terzi, la cura dei rapporti con il concessionario e del controllo della gestione" (Sezione regionale di controllo per la Toscana, deliberazione n. 15/2011/INPR). Va, in proposito, richiamato il già cit. principio contabile n. 2 laddove si prevede che "La fondatezza giuridica dell'accertamento deve essere costantemente verificata e formalizzata annualmente dai responsabili dei servizi competenti, prima della deliberazione del rendiconto, con individuazione dei singoli crediti accertati, dell'esercizio finanziario di provenienza, dei tempi e delle eventuali problematiche in ordine allo smaltimento dei residui attivi".

P.Q.M.

la Sezione regionale di controllo della Corte dei conti per la Campania, deliberando sulla parziale inammissibilità della richiesta dell'ente, rende il parere entro i limiti e nei termini indicati in motivazione.

Dispone che copia della presente deliberazione venga trasmessa, a cura del Servizio di

supporto, all'Amministrazione richiedente.

Così deliberato in Napoli nella camera di consiglio del 9 ottobre 2014.

Il Magistrato Estensore

f.to Innocenza Zaffina

Il Presidente

f.to Ciro Valentino

Depositato in Segreteria in data 9 ottobre 2014

Il Direttore del servizio di supporto

f.to dott. Mauro Grimaldi