



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

composta dai magistrati:

dott. ssa Simonetta Rosa	Presidente
dott. Giancarlo Astegiano	Consigliere
dott.ssa Laura De Rentiis	Primo Referendario
dott. Donato Centrone	Primo Referendario
dott. Andrea Luberti	Primo Referendario (relatore)
dott. Paolo Bertozzi	Primo Referendario
dott. Cristian Pettinari	Referendario
dott. Giovanni Guida	Referendario
dott.ssa Sara Raffaella Molinaro	Referendario

nell'adunanza in camera di consiglio del 28 ottobre 2015

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 nota del 16 settembre 2015, n. 8732, con cui il Presidente dell'*Unione di Comuni Lombarda "Terre di Frontiera"*, nonché i sindaci di Bizzarone, Faloppio, Ronago e Uggiate, rappresentanti la totalità dei comuni aderenti all'Unione, hanno richiesto un parere in materia di contabilità pubblica;

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

Vista l'ordinanza con la quale il Presidente ha convocato la Sezione per l'adunanza odierna per deliberare sulla richiesta di parere dei comuni componenti l'*Unione di Comuni Lombarda "Terre di Frontiera"*;

Udito il relatore dott. Andrea Luberti;

### **PREMESSO CHE**

Gli istanti rivolgono alla Sezione alcuni interrogativi relativi all'applicazione della l. 23 giugno 2011, n. 118. In particolare è richiesto:

i. se, in sede di costituzione del fondo crediti di dubbia esigibilità, si debba tenere conto anche dei residui attivi (nella specie: entrate tributarie per accertamenti ICI) per i quali sussista già un corrispondente residuo passivo volto a finanziare spese di investimento che, in caso di mancata riscossione dei residui attivi, non verrebbe realizzato;

ii. se i residui attivi inerenti la TOSAP debbano essere imputati nel fondo crediti di dubbia esigibilità del bilancio dell'Unione ove la svalutazione sia applicata nei bilanci dei singoli Comuni facenti parte dell'Unione. Il dubbio su questa modalità di calcolo nasce da quanto indicato dal principio applicato alla contabilità finanziaria (all. 4/2 al d.lgs. 118/2011) secondo il quale "*non sono altresì oggetto di svalutazione le entrate di dubbia e difficile esazione riguardanti entrate riscosse da un ente per conto di un altro ente e destinate ad essere versate all'Ente beneficiario finale*";

iii. se, in sede di costituzione del fondo crediti di dubbia esigibilità si debba tenere conto dei residui attivi (entrate derivanti da servizio idrico) anche di ruoli di annualità non ancora emesse, pur in presenza di atti che documentano l'erogazione del servizio, inserendo nella base imponibile l'intero importo del gettito derivante dal ruolo da emettere o se invece sia possibile, alla luce del citato principio contabile applicato alla contabilità finanziaria, inserire nella base imponibile una quota calcolata applicando una percentuale, data dalla media del non riscosso nel biennio precedente dei ruoli già emessi;

iv. se, laddove l'organo di revisione esprima parere negativo sulla proposta della giunta in ordine all'operazione di riaccertamento straordinario dei residui e la giunta, in ragione del parere negativo, apporti delle modifiche alla proposta, l'organo di revisione possa rifiutarsi di esprimere un secondo parere sostenendo che il parere dell'organo di revisione è "unico" e quindi non può essere reso nuovamente in seguito a modifiche della proposta.

## **AMMISSIBILITA' SOGGETTIVA**

La richiesta di parere di cui sopra è intesa ad avvalersi della facoltà prevista dalla norma contenuta nell'art. 7, comma 8, della legge 5 giugno 2003, n. 131, la quale dispone che le Regioni, i Comuni, le Province e le Città metropolitane possono chiedere alle Sezioni regionali di controllo della Corte dei conti "pareri in materia di contabilità pubblica".

La funzione consultiva delle Sezioni regionali è inserita nel quadro delle competenze che la legge 131/2003, recante adeguamento dell'ordinamento della Repubblica alla legge costituzionale 18 ottobre 2001, n. 3, ha attribuito alla Corte dei conti.

La Sezione è chiamata, preliminarmente, a pronunciarsi sull'ammissibilità della richiesta, con riferimento ai parametri derivanti dalla natura della funzione consultiva prevista dalla normazione sopra richiamata.

Con particolare riguardo all'individuazione dell'organo legittimato a inoltrare le richieste di parere da parte delle Unioni di comuni, c Sezione (cfr 24 settembre 2015, Lombardia/313/2015/PAR), i pareri possono essere richiesti esclusivamente dalla Regione, dai Comuni, dalla Province e dalle Città metropolitane, essendo tassativa l'elencazione contenuta nell'art. 7 co. 8 l. n. 131/2003, stante la natura speciale della funzione consultiva introdotta dalla medesima legge rispetto all'ordinaria sfera di competenze attribuite alla Corte dei Conti. Con la conseguenza che l'esame di una richiesta formulata da un'Unione di comuni deve ritenersi preclusa per carenza di legittimazione del soggetto pubblico istante (cfr. *ex plurimis* Lombardia/25/2015/PAR). La presente richiesta, di contro, appare superare il vaglio di ammissibilità soggettiva, in quanto imputabile a tutti Comuni formanti l'Unione e finalizzata alla risoluzione di quesiti interpretativi direttamente riconducibili agli istanti stessi (cfr. in questo senso deliberazione n. 174/2015 di questa Sezione).

Pertanto, la richiesta di parere risulta ammissibile soggettivamente in quanto proveniente dagli organi legittimati a proporla.

## **AMMISSIBILITA' OGGETTIVA**

Con riguardo alle condizioni di ammissibilità oggettiva, occorre rilevare che la disposizione contenuta nel comma 8, dell'art. 7 della legge 131/2003 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 comma 8 prevede forme di collaborazione ulteriori 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; le attribuzioni consultive si connotano, piuttosto, 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, comma 31, del decreto-legge 1° luglio 2009, n. 78, convertito, con modificazioni, dalla legge 3 agosto 2009, n. 102, hanno delineato una nozione unitaria 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).

L'attività consultiva, in sostanza, ha la medesima funzione d'indirizzo degli Enti locali al raggiungimento di obiettivi e finalità di gestione che ricalcano i contenuti tipici dell'attività di controllo della Corte: in tal modo gli Enti possono raggiungere gli obiettivi stessi sin dall'inizio dell'attività nell'ambito di un moderno concetto della funzione di controllo collaborativo.

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

Tanto premesso, con specifico riferimento al caso di specie, i quesiti devono ritenersi ammissibili, in quanto relativi a normativa evidentemente di disciplina della finanza pubblica.

## **MERITO**

i. Con riferimento al primo quesito, preliminare appare il riferimento al paragrafo 3.3 dei principi contabili (all. 4/2), che prescrive che siano accertate per l'intero importo del credito anche le entrate di dubbia e difficile esazione, per le quali non sia certa la riscossione integrale.

Per i crediti di dubbia e difficile esazione accertati nell'esercizio, il principio contabile impone però di effettuare un accantonamento al fondo crediti di dubbia esigibilità, vincolando, a gestione conclusa, una quota dell'avanzo di amministrazione (l'accantonamento al fondo crediti di dubbia esigibilità non è, infatti, oggetto di impegno e genera un'economia di bilancio che confluisce nel risultato di amministrazione, come quota accantonata).

A tal fine, deve essere stanziata nel bilancio di previsione una apposita posta contabile, denominata "*Accantonamento al fondo crediti di dubbia esigibilità*", il cui ammontare è determinato in considerazione della dimensione degli stanziamenti relativi ai crediti che si prevede si formeranno nell'esercizio, della loro natura e dell'andamento del fenomeno negli ultimi cinque esercizi precedenti.

Rilevante ai fini del dubbio posto dai comuni istanti è in effetti il periodo del principio contabile citato in cui si precisa che non sono oggetto di svalutazione i crediti da altre amministrazioni pubbliche, i crediti assistiti da fideiussione e le entrate tributarie che, sulla base del paragrafo 3.7 del medesimo principio, sono accertate per cassa.

Tra queste rientrano, ai sensi del paragrafo 3.7.1, le entrate tributarie gestite attraverso ruoli ordinari e liste di carico che vanno accertate e imputate contabilmente all'esercizio in cui sono emessi il ruolo o le liste di carico, a condizione che la scadenza per la riscossione del tributo sia prevista entro i termini dell'approvazione del rendiconto, in forza del paragrafo 3.7.5 (che menziona una serie esemplificativa di fattispecie); le entrate tributarie riscosse per autoliquidazione dei contribuenti, che sono accertate sulla base delle riscossioni effettuate entro la chiusura del rendiconto (e, comunque, entro la scadenza prevista per l'approvazione del rendiconto) o, nell'esercizio di competenza, per un importo non superiore a quello stimato dal competente Dipartimento delle finanze; nonché, in base al paragrafo 3.7.6, "*le entrate derivanti dalla lotta all'evasione delle entrate tributarie riscosse per cassa*".

In conclusione, la risposta al quesito deve essere negativa, considerato che le uniche eccezioni alla costituzione del fondo crediti di dubbia esigibilità riguardano i crediti da altre amministrazioni pubbliche, i crediti assistiti da fideiussione e le entrate tributarie accertate per cassa. Non, invece, le entrate che, per vincolo legislativo o autonomamente imposto dall'ente, siano destinate a predeterminate spese.

\*\*\*\*\*

ii. Per quel che concerne il secondo quesito, occorre precisare che il citato paragrafo 3.3 prevede che non sono oggetto di svalutazione le entrate di dubbia e difficile esazione riguardanti entrate riscosse da un ente per conto di un altro ente e destinate a essere versate all'ente beneficiario finale. Il fondo crediti di dubbia esigibilità è in tal caso accantonato dall'ente beneficiario finale.

Con specifico riferimento alla TOSAP, la stessa costituisce tributo di pertinenza del comune (titolare della potestà impositiva e competente per la riscossione) e non dell'Unione: pertanto, se il tributo è riscosso dall'Unione per conto dei singoli comuni il fondo crediti di dubbia esigibilità dovrà essere costituito nei soli bilanci dei comuni, beneficiari finali, e non necessariamente in quello dell'Unione, così come nel caso in cui i singoli comuni fossero investiti della riscossione e, successivamente, tenuti a riversarlo nelle casse dell'Unione, atteso che per la stessa l'entrata costituirebbe un "trasferimento da altro ente pubblico", come tale non soggetto a svalutazione (cfr. principio contabile all. 4/2, paragrafo 3.3).

iii. Quanto al terzo quesito, occorre ribadire che il paragrafo 3.3 del principio contabile citato prescrive che siano accertate per l'intero importo del credito anche le entrate di dubbia e difficile esazione, per le quali non sia certa la riscossione integrale, mentre le entrate che negli esercizi precedenti a quello di entrata in vigore a regime del d.lgs. n. 118/2011 sono state accertate per cassa devono continuare ad essere accertate per cassa fino al loro esaurimento. Il principio contabile detta poi specifiche e dettagliate norme cui gli enti si dovranno attenere.

Per i crediti di dubbia e difficile esazione, accertati nell'esercizio, deve essere effettuato un accantonamento al fondo crediti di dubbia esigibilità, che confluisce, a fine esercizio, quale vincolo nell'avanzo di amministrazione, secondo il principio citato in sede di risposta al primo quesito.

L'appendice tecnica presente all'interno del principio contabile (all.4/2), all'esempio n. 5, prevede che, per determinare il fondo crediti di dubbia esigibilità, in occasione della predisposizione del bilancio di previsione sia necessario individuare le categorie di entrate stanziare che possono dare luogo a crediti di dubbia e difficile esazione. La scelta del livello di analisi è lasciata al singolo ente, il quale può decidere di fare riferimento alle tipologie o di scendere ad un maggiore livello di analisi, costituito dalle categorie, o dai capitoli.

In sede di redazione del rendiconto, comunque, l'ente dovrà verificare la congruità del fondo crediti di dubbia esigibilità accantonato nel risultato di amministrazione, facendo riferimento all'importo complessivo dei residui attivi, sia di competenza dell'esercizio cui si riferisce il rendiconto, sia degli esercizi precedenti.

Se il fondo crediti di dubbia esigibilità accantonato nel risultato di amministrazione (costituito dalle quote del risultato di amministrazioni vincolato nei precedenti esercizi e dall'accantonamento effettuato nell'esercizio cui si riferisce il rendiconto) risulta inferiore all'importo considerato congruo è necessario incrementare la quota del risultato di amministrazione dedicata al fondo crediti di dubbia esigibilità. Se, invece, il fondo crediti di dubbia esigibilità risulta superiore a quello considerato congruo, è possibile svincolare conseguentemente la quota del risultato di amministrazione dedicata al fondo. Pertanto, i comuni istanti si atterranno alle modalità di quantificazione del fondo previste, analiticamente, dai citati principi sia in sede di bilancio di previsione che di rendiconto, senza poter adottare diversi criteri non previsti dalle disposizioni in materia di armonizzazione contabile, e senza che assuma alcun rilievo a tal fine l'emissione del ruolo.

Resta ferma, comunque, la responsabilità degli amministratori nella concreta gestione delle poste finanziarie e nella applicazione dei principi contabili.

iv. Da ultimo, relativamente al quarto quesito, i riferimenti normativi sono costituiti, oltre che dall'art. 3, commi 7, 8 e 9 del d.lgs 118/2011, dall'art. 239 del TUEL

In particolare, l'art. 3, comma 7, del d.lgs. n. 118/2011 prevede che, al fine di adeguare i residui attivi e passivi risultanti al 1 gennaio 2015 al principio generale della competenza finanziaria potenziata, gli enti locali, con deliberazione della Giunta, previo parere dell'organo di revisione economico-finanziario, debbano provvedere, contestualmente all'approvazione del rendiconto 2014, al riaccertamento straordinario dei residui. Il procedimento consiste in una serie di operazioni, disciplinate normativamente, oggetto di un unico atto deliberativo (art. 3, comma 8, d.lgs. n. 118/2011). Il riaccertamento straordinario dei residui deve essere effettuato anche nel caso di esercizio provvisorio. Tale obbligo è anche presidiato da specifica sanzione, posto che, in caso di mancata deliberazione, si applica la procedura prevista dal comma 2, primo periodo, dell'art. 141 del medesimo TUEL.

L'organo di revisione contabile, ai sensi dell'art. 239, comma 1-*bis*, del TUEL, esprime un motivato giudizio di congruità, di coerenza e di attendibilità contabile delle previsioni di bilancio e dei programmi e progetti, anche tenuto conto dell'attestazione del responsabile del servizio finanziario e di ogni altro elemento utile. Nei pareri, inoltre, sono suggerite all'organo consiliare le misure atte ad assicurare l'attendibilità delle impostazioni. L'organo consiliare è tenuto ad adottare i provvedimenti conseguenti o a motivare adeguatamente la mancata adozione delle misure proposte dall'organo di revisione.

Pertanto, deve ritenersi che, nel caso di adozione di una deliberazione di riaccertamento straordinario successiva al parere dei revisori, adottata al fine di recepire le indicazioni dell'organo di revisione, in aderenza all'art. 3, comma 8, del d.lgs. n. 118 del 2011, che ne prescrive il rilascio, il parere debba essere nuovamente reso.

#### **P.Q.M.**

Nelle considerazioni esposte è il parere della Sezione.

Il Relatore  
(dott. Andrea Luberti)

Il Presidente  
(dott. ssa Simonetta Rosa)

Depositata in Segreteria  
Il 10 novembre 2015  
Il Direttore della Segreteria  
(dott.ssa Daniela Parisini)