

REPUBBLICA ITALIANA  
LA SEZIONE DI CONTROLLO PER LA REGIONE SICILIANA  
IN SEDE CONSULTIVA

nella Camera di consiglio del 22 settembre 2015 ha emesso la seguente

DELIBERAZIONE

visto l'art. 100, secondo comma, e gli artt. 81, 97, primo comma, 28 e 119, ultimo comma, della Costituzione;

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

visto il Regio Decreto 12 luglio 1934, n. 1214 e successive modificazioni;

vista la legge 14 gennaio 1994, n. 20 e successive modificazioni;

visto l'art. 2 del decreto legislativo 6 maggio 1948, n. 655, nel testo sostituito dal decreto legislativo 18 giugno 1999, n. 200;

visto il decreto legislativo 18 agosto 2000, n. 267 recante il testo unico delle leggi sugli enti locali e successive modificazioni (TUEL);

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 decreto legge 10 ottobre 2012, n. 174, convertito con modifiche nella legge 7 dicembre 2012, n. 213;

visto il decreto legge 21 giugno 2013, n. 69, convertito nella legge 9 agosto 2013, n. 98, ed in particolare l'art. 49 quinquies, comma 1, lett. a);

visto l'art. 1, comma 573 della legge n. 147 del 2013, così come modificato dall'art. 1, comma 2, lett. d) del D.L. n. 151 del 30 dicembre 2013;

visto l'art. 17 co. 31 del decreto legge 1 luglio 2009, n. 78 convertito con modificazioni nella legge 3 agosto 2009, n. 102;

visto l'art 6, comma 4, del decreto legge 10 ottobre 2012, n. 174, convertito con modificazioni dalla legge 7 dicembre 2012, n. 213, come da ultimo modificato dall'art. 33, comma 2, del decreto legge 24 giugno 2014, n. 91, convertito dalla legge n. 116 del 2014;

visto il Regolamento per l'organizzazione delle funzioni di controllo della Corte dei conti, deliberato dalle Sezioni Riunite in data 16 giugno 2000 e successive modificazioni;

vista la richiesta di parere inoltrata dal Sindaco del Comune di Vita con nota prot. n. 4441

del 16 giugno 2015;

udito il magistrato relatore, dott. Marco Fratini;

\*\*\*\*\*

*Premesso che:*

Il Sindaco del Comune di Vita ha posto una serie di quesiti inerenti alla nuova disciplina dell'armonizzazione contabile.

Il primo quesito verte sulla possibilità per il comune, durante l'esercizio provvisorio 2015, di fare applicazione dell'art. 187, comma 3-*quinquies*, del Tuel, che consente di apportare, con delibera di Giunta comunale, una variazione per applicare al bilancio la quota di avanza vincolato determinata in corrispondenza di stanziamenti dell'esercizio precedente, corrispondenti a entrate vincolate accertate e non impiegate.

Il secondo quesito è relativo al concetto di cassa vincolata: si chiede di conoscere se tra gli incassi vincolati siano comprese anche le riscossioni di somme che non hanno una specifica destinazione, pur essendo destinate a spese di investimento; si chiese altresì di conoscere quale sia l'organo comunale competente ad attribuire a entrate libere o destinate uno specifico vincolo di destinazione e se a tal fine sia sufficiente l'approvazione del bilancio oppure occorra una esplicita attribuzione di una finalizzazione.

Il terzo quesito verte sul riaccertamento straordinario dei residui e si chiede di conoscere: a) come vada inteso il par. 9.3 del principio contabile applicato, secondo cui *"non sono oggetto di riaccertamento i residui attivi e passivi al 31 dicembre 2014 che sono stati incassati e pagati prima del riaccertamento straordinario"*; b) come debbano essere trattati gli "impegni impropri" e le prenotazioni di impegno al 31.12.2014, qualora dopo il 1° gennaio 2015 e prima del riaccertamento straordinario risulta perfezionata l'obbligazione giuridica e, dunque, sussiste il presupposto perché vengano conservati in contabilità; c) se l'accantonamento per le passività potenziali, a fronte di contenzioso pendente, debba essere effettuato sull'avanzo di amministrazione rideterminato oppure se debba essere iscritto tra gli stanziamenti in bilancio.

Con il quarto quesito si chiede di conoscere se la disciplina nazionale delle competenze in materia di riaccertamento straordinario dei residui e di variazioni d bilancio con riguardo al fondo pluriennale vincolato si applichi anche nell'ordinamento regionale.

\*\*\*\*\*

La Sezione, preliminarmente, reputa ammissibile la richiesta di parere sia sotto il profilo soggettivo, essendo a firma del legale rappresentante dell'ente, sia sotto il profilo oggettivo, in quanto rispondente ai criteri elaborati da queste Sezioni Riunite con delibera n. 1/2004, e dalla Sezione delle Autonomie con delibera n. 5 del 17 febbraio 2006, integrati - per quanto concerne la delimitazione del concetto di contabilità pubblica- da ciò che è

stabilito dalle Sezioni riunite centrali in sede di controllo con deliberazione n. 54/2010/CONTR.

I quesiti, infatti, vertono in materia di contabilità pubblica, essendo relativi all'interpretazione di disposizioni di coordinamento della finanza pubblica, introdotte dal legislatore a tutela dell'unità economica della Repubblica, ai fini del concorso degli enti locali alla realizzazione degli obiettivi finanziari assunti dal Paese in sede europea.

La richiesta, inoltre, è formulata in modo generale ed astratto e non interferisce con l'esercizio delle funzioni giurisdizionali demandate agli altri organi di magistratura.

\*\*\*\*\*

Con riguardo al primo quesito, la possibilità per il Comune, durante l'esercizio provvisorio 2015, di fare applicazione dell'art. 187, comma 3-*quinquies*, del TUEL e, quindi, di apportare una variazione al bilancio per applicare la quota di avanzo vincolato, determinata in corrispondenza di stanziamenti dell'esercizio precedente corrispondenti a entrate vincolate accertate e non impiegate, può ritenersi ammissibile alla luce di un'interpretazione *a contrario* dell'art. 3, comma 10, del d.lgs. n. 118/2011: tale disposizione, vietando di applicare al bilancio 2015, prima dell'approvazione del riaccertamento straordinario dei residui attivi e passivi, la quota libera del risultato di amministrazione al 31.12.2014, sembra consentire l'applicazione dell'avanzo vincolato.

Salvo a ritenere che, a tal fine, occorra comunque che sia stato già approvato il bilancio di previsione.

Il secondo quesito si incentra sul par. 10.6 del principio applicato della competenza finanziaria potenziata e riguarda la corretta contabilizzazione delle entrate a specifica destinazione. A tal fine, occorre delineare la nozione di incassi vincolati ai fini della contabilizzazione della cassa vincolata e, in particolare, si pone il problema di stabilire se tra gli incassi vincolati vadano ricomprese anche le riscossioni di somme che non hanno una "specifica destinazione" o che sono vincolate a spese di investimento. Più in generale, si tratta di stabilire se i fondi che confluiscono nell'avanzo destinato costituiscano cassa vincolata o se in quest'ultima rientrino soltanto le entrate che hanno una specifica destinazione.

Il quesito importa la soluzione di un'altra questione, relativa all'individuazione del soggetto competente ad attribuire alle entrate uno specifico vincolo di destinazione. A tale questione è intimamente collegata quella relativa all'atto necessario a imprimere il predetto vincolo: se sia cioè sufficiente l'approvazione del bilancio oppure occorra una esplicita attribuzione di destinazione.

Il terzo quesito è articolato in tre sotto-questioni.

La prima verte sull'interpretazione del par. 9.3 del principio contabile applicato, secondo cui "non sono oggetto di riaccertamento i residui attivi e passivi al 31 dicembre

2014 che sono stati incassati e pagati prima del riaccertamento straordinario". Al riguardo, nella richiesta di parere l'Ente chiede di conoscere se detti residui possano essere inseriti tra i residui attivi e passivi esistenti e considerati esigibili al 31.12.2014 e, quindi, possano essere confermati tra i residui al 1.1.2015, pur non essendo stati oggetto di riaccertamento.

Il principio contabile, in realtà, sembra debba essere interpretato in altro modo, nel senso che i residui attivi e passivi al 31 dicembre 2014 non sono oggetto di riaccertamento in quanto incassati e pagati; e in quanto tali vadano eliminati e non possano essere riportati nel bilancio 2015 armonizzato.

La seconda sotto-questione riguarda il trattamento degli "impegni impropri" e delle "prenotazioni di impegno al 31.12.2014", qualora, dopo il 1° gennaio 2015 e prima del riaccertamento straordinario dei residui si sia perfezionata l'obbligazione giuridica e, dunque, si sia verificato il presupposto perché essi vengano conservati in bilancio.

Al riguardo, si potrebbe ritenere che, in virtù dell'intervenuto perfezionamento della relativa obbligazione giuridica, i residui possano essere cancellati e, al contempo, reimputati all'esercizio successivo, con costituzione del fondo pluriennale vincolato. Tale impostazione appare coerente con l'art. 183, comma 3, del TUEL, in forza del quale le spese di investimento, pur in assenza di un impegno giuridicamente vincolante perfezionatosi alla fine dell'esercizio finanziario, si considerano impegnate ai soli fini della costituzione del fondo pluriennale vincolato; ciò che consente la reimputazione all'esercizio successivo e, di conseguenza, la prosecuzione del procedimento di spesa.

La terza sotto-questione riguarda l'accantonamento per le passività potenziali a fronte di contenzioso pendente. Nella richiesta di parere si chiede di conoscere se tale accantonamento, nell'ambito delle operazioni di cui all'art. 3, comma 7, lett. e), del d.lgs. n. 118 del 2011, debba essere effettuato sull'avanzo di amministrazione rideterminato oppure se debba essere iscritto tra gli stanziamenti del bilancio di previsione. Segnatamente, si chiede se sia corretto accantonare sull'avanzo il fondo da contenzioso pendente relativo agli anni 2013 e precedenti e, invece, stanziare, sul bilancio di previsione 2015 il fondo da contenzioso relativo agli anni 2014 e 2015.

Il par. 5.H del principio contabile applicato così recita: *si provvede alla determinazione dell'accantonamento del fondo rischi spese legali sulla base di una ricognizione del contenzioso esistente a carico dell'ente formatosi negli esercizi precedenti, il cui onere può essere ripartito, in quote uguali, tra gli esercizi considerati nel bilancio di previsione o a prudente valutazione dell'ente, fermo restando l'obbligo di accantonare nel primo esercizio considerato nel bilancio di previsione, il fondo riguardante il nuovo contenzioso formatosi nel corso dell'esercizio precedente (compreso l'esercizio in corso, in caso di esercizio provvisorio).*

*In presenza di contenzioso di importo particolarmente rilevante, l'accantonamento annuale può essere ripartito, in quote uguali, tra gli esercizi considerati nel bilancio di*

*previsione o a prudente valutazione dell'ente. Gli stanziamenti riguardanti il fondo rischi spese legali accantonato nella spesa degli esercizi successivi al primo, sono destinati ad essere incrementati in occasione dell'approvazione del bilancio di previsione successivo, per tenere conto del nuovo contenzioso formatosi alla data dell'approvazione del bilancio.*

In sede di prima applicazione della norma, il suo tenore letterale sembra condurre verso un'interpretazione che obbliga a determinare nel primo esercizio del bilancio di previsione, o in quote uguali tra gli esercizi del bilancio finanziario, il fondo rischi per spese legali sia per il contenzioso sorto nell'anno precedente e nell'anno in corso (2014 e 2015), sia per il contenzioso formatosi negli esercizi precedenti (2013 e anteriori).

Con il quarto quesito si chiede di chiarire se la disciplina sull'assetto delle competenze in materia di riaccertamento straordinario dei residui (art. 3, commi 7-9, del d.lgs. n. 118 del 2011) e di variazioni di bilanci con riguardo al fondo pluriennale vincolato (art. 175, comma 9-ter del TUEL) si applica anche nell'ordinamento della Regione siciliana.

Le richiamate disposizioni attribuiscono alla Giunta la competenza al riaccertamento straordinario dei residui e alle contestuali variazioni di bilancio, e ai responsabili di settore la competenza alle variazioni al bilancio di previsione. Tale ultima competenza, invece, nell'ordinamento della Regione siciliana è attribuita al Consiglio comunale.

Nella richiesta di parere si sostiene che la competenza stabilita dalla normativa statale possa trovare applicazione anche in Sicilia, in forza di due criteri interpretativi, uno letterale e uno sistematico.

In base al criterio letterale, il legislatore regionale, con l'art. 6, comma 2, della legge 21 del 2014 e con l'art. 11, comma 1, della legge 3 del 2015, avrebbe recepito, mediante la tecnica del rinvio dinamico, la disciplina del d.lgs 118/2011, rendendola applicabile anche nel territorio regionale.

In base al criterio sistematico, in materia di ordinamento finanziario e contabile, il legislatore regionale, con la legge n. 48 del 1991, avrebbe operato un rinvio dinamico all'ordinamento nazionale, fatto salvo l'esercizio della speciale competenza statutariamente attribuita.

non può non richiamare nella fattispecie in esame le conclusioni alle quali la Corte è pervenuta con i pareri delle Sezioni Riunite per la Regione siciliana in sede consultiva n. 2 del 2008 e n. 40 del 2012.

Al riguardo, la Sezione non ignora le autorevoli pronunce in materia della giustizia amministrativa (sentenza del Tribunale Amministrativo Regionale per la Sicilia – Sezione staccata di Catania n. 583 in data 8 febbraio/7 marzo 2012 e del Consiglio di Giustizia Amministrativa per la Regione siciliana n. 402 del 21 febbraio/3 aprile 2013), secondo cui, pur risultando "pacifico che appartiene alla Regione la legislazione esclusiva in materia di regime, ordinamento e controllo degli enti locali (artt. 14, lett. o, e 15 dello Statuto)", tuttavia, "l'art. 1, lett. i, della legge regionale n. 48/1991...ha introdotto in Sicilia, tra gli altri,

l'art. 55 della legge n. 142/1990 dove è disposto, con rinvio chiaramente formale alla legge nazionale, che l'ordinamento finanziario e contabile degli enti locali è riservato alla legge dello Stato...",

Tale interpretazione, però, non può essere condivisa in quanto si basa su un concetto di "ordinamento finanziario e contabile" assolutamente formale, ancorato alla mera intitolazione delle norme e non al loro contenuto.

E' indubbio, infatti, che, sulla base di quanto previsto dall'art. 1 della legge regionale 11 dicembre 1991, n. 48 - nel senso che "le disposizioni dell'ordinamento amministrativo degli enti locali...", di cui alle leggi regionali n. 16 del 1963 e n. 9 del 1986, "...sono modificate ed integrate dalle norme della legge 8 giugno 1990, n. 142", contenute, per quanto in questa sede rilevante (lett. i), nell'articolo 55 - anche in Sicilia "l'ordinamento finanziario e contabile degli enti locali è riservato alla legge dello Stato". La norma regionale, pur non precisando che il rinvio alla legge n. 142 del 1990 si intendeva effettuato dinamicamente anche alle eventuali successive modificazioni ed integrazioni della stessa, tuttavia è stata ritenuta compatibile con la successiva evoluzione normativa a livello statale dell'ordinamento finanziario e contabile degli enti locali. Ed invero, sia con l'art. 4, comma 2, della legge 23 ottobre 1992, n. 421 (che ha dato luogo all'emanazione del decreto legislativo 25 febbraio 1995, n. 77), sia con l'art. 31 della legge 3 agosto 1999, n. 265 (sulla base del quale è stato adottato il testo unico delle leggi sull'ordinamento degli enti locali di cui al decreto legislativo 18 agosto 2000, n. 267), tali deleghe legislative, ferme restando le comuni clausole a salvaguardia delle competenze ed attribuzioni delle regioni a statuto speciale, consentivano al legislatore delegato, come evidenziato dalla Corte Costituzionale nella sentenza n. 220 del 2003, solo il coordinamento, seppur non solo formale ed ampio raggio delle disposizioni legislative vigenti, esclusa, pertanto, ogni innovazione. Lo stesso Consiglio di Stato (parere dell'Adunanza Generale n. 87 del 2000) ha altresì affermato come la funzione assegnata al TUEL sia in sostanza pur sempre quella di facilitare l'applicazione delle leggi preesistenti, evitando duplicazioni, prendendo atto di abrogazioni anche tacite, senza innovare alla loro sostanza, operazione, questa, che avrebbe dovuto passare attraverso il vaglio e la decisione del Parlamento a mezzo degli appositi strumenti legislativi.

In altri termini, l'ordinamento degli enti locali della Regione siciliana trova la sua disciplina contabile fondamentale nelle disposizioni di carattere generale contenute nell'art. 55 della legge n. 142 del 1990 (bilancio e programmazione finanziaria), integralmente e staticamente recepito dalla legge regionale n. 48 del 1991 (art.1, comma 1, lett. i). A tale normativa, comunque, si affiancano le disposizioni di maggiore dettaglio di cui ai Titoli da I a VI della Parte seconda del TUEL che hanno valorizzato, fermo restando il nucleo essenziale dell'art. 55 della legge n. 142, l'evoluzione del diritto contabile pubblico vivente.

Ciò premesso, si ritiene non condivisibile il criterio interpretativo letterale e sistematico prospettato nella richiesta di parere e, conseguentemente, deve ritenersi ferma

la competenza del Consiglio comunale in materia di variazioni al bilancio di previsione, attribuita dall'ordinamento regionale.

\*\*\*\*\*

I quesiti precedentemente illustrati importano la risoluzione di questioni di massima di prima applicazione e di particolare rilevanza, che, come tali, rientrano nell'ambito applicativo dell'art. 6, comma 4, del D.L. 10 ottobre 2012 n. 174, convertito con modificazioni dalla l. 7 dicembre 2012, n. 213, come da ultimo modificato dall'art. 33, comma 2, del decreto legge 24 giugno 2014, n. 91 convertito dalla legge 11 agosto 2014 n. 116, a norma del quale: *"Al fine di prevenire o risolvere contrasti interpretativi rilevanti per l'attività di controllo o consultiva o per la risoluzione di questioni di massima di particolare rilevanza, la Sezione delle autonomie emana delibera di orientamento alla quale le Sezioni regionali di controllo si conformano. Resta salva l'applicazione dell'articolo 17, comma 31, del decreto-legge 1° luglio 2009, n. 78, convertito, con modificazioni, dalla legge 3 agosto 2009, n. 102, nei casi riconosciuti dal Presidente della Corte dei conti di eccezionale rilevanza ai fini del coordinamento della finanza pubblica ovvero qualora si tratti di applicazione di norme che coinvolgono l'attività delle Sezioni centrali di controllo"*.

P.Q.M.

La Sezione di controllo per la Regione siciliana in sede consultiva sospende la pronuncia e sottopone al Presidente della Corte dei conti la valutazione dell'opportunità di deferire alla Sezione delle Autonomie, ai sensi dell'art. 6, comma 4, del D.L. 10 ottobre 2012 n. 174, o alle Sezioni riunite, ai sensi dell'art. 17, comma 31, del D.L. n. 78/2009, la questione di massima in ordine alle problematiche interpretative descritte in narrativa.

Dispone che la presente deliberazione venga trasmessa, a cura della Segreteria, all'Ufficio di Presidenza della Corte dei conti e all'Amministrazione richiedente.

Così deliberato in Palermo, nella camera di consiglio del 22 settembre 2015.

L'ESTENSORE

(Marco Fratini)

IL PRESIDENTE

(Maurizio Graffeo)

Depositato in Segreteria il 24 novembre 2015

IL FUNZIONARIO RESPONSABILE

(Fabio Guiducci)