



REPUBBLICA ITALIANA
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO
LA CORTE DEI CONTI
SEZIONE REGIONALE DI CONTROLLO PER IL PIEMONTE

Delibera n. 94/2016/SRCPIE/PAR

La Sezione Regionale di Controllo per il Piemonte, composta dai Magistrati:

Dott. Massimo VALERO	Presidente f.f.
Dott. Adriano GRIBAUDO	Primo Referendario
Dott. Cristiano BALDI	Primo Referendario
Dott.ssa Daniela ALBERGHINI	Referendario

Nell'adunanza del 12 luglio 2016

Vista la richiesta proveniente dal Sindaco del **Comune di VIGLIANO BIELLESE**, trasmessa per il tramite del Consiglio delle Autonomie Locali del Piemonte, e pervenuta in data 24 marzo 2016;

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

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

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, deliberato dalle Sezioni Riunite in data 16 giugno 2000 e successive modificazioni;

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, ed in particolare l'art. 7, comma 8;

Vista l'atto d'indirizzo della Sezione delle Autonomie del 27 aprile 2004, avente ad oggetto gli indirizzi e criteri generali per l'esercizio dell'attività consultiva, come integrato e modificato dalla deliberazione della medesima Sezione del 4 giugno 2009, n. 9;

Vista la deliberazione della Sezione delle Autonomie del 17 febbraio 2006, n. 5;

Vista la deliberazione delle Sezioni Riunite di questa Corte n. 54/CONTR/10 del 17 novembre 2010;

Vista l'Ordinanza con la quale il Presidente f.f. di questa Sezione di controllo ha convocato la Sezione per l'odierna seduta e ha nominato relatore il Referendario Dott.ssa Daniela Alberghini;

Udito il relatore;

Ritenuto in

FATTO

Il Comune di Vigliano Biellese (BI) con nota prot. n. 3881 del 24 marzo 2016 ha formulato richiesta di parere ai sensi dell'art. 7, comma 8, della legge 5 giugno 2003 n. 131, pervenuto alla Sezione per il tramite del Consiglio delle Autonomie Locali (nota prot. n. 686 del 24 marzo 2016) ed acquisito a prot. CdC 2366 in pari data.

Premette il Comune richiedente di vantare, per effetto di avvisi di accertamento ICI e IMU –taluni divenuti definitivi, taluni non ancora definitivi, crediti nei confronti della società Pettinatura italiana s.p.a., ammessa a concordato preventivo con decreto del Tribunale di Biella del 19 marzo 2009.

L' "Ufficio della procedura concordataria" avrebbe formulato proposta transattiva con la quale l'obbligazione tributaria verrebbe adempiuta in via transattiva mediante *datio in solutum* ex art. 1197 c.c. di alcuni beni immobili, rispetto ai quali vi sarebbe "rilevante interesse per il Comune stesso in quanto alcuni già di uso pubblico da tempo immemore (strade), altri da destinare ad uso pubblico (campo sportivo, pozzo, acqua) e, soprattutto, edifici da utilizzare per iniziative culturali".

La transazione, poi, si profilerebbe "conveniente" "stante l'imminenza della dichiarazione di fallimento" e le uniche spese "da sostenersi attengono agli oneri relativi e conseguenti all'atto di compravendita (spese notarili ed imposte)".

Alla luce di tali premesse vengono formulati i seguenti quesiti: in primo luogo viene chiesto se l'operazione di estinzione, in esecuzione dell'art. 8 della legge 212 del 27/07/2000, dell'obbligazione tributaria della Pettinatura Italiana s.p.a. mediante compensazione sia legittima; in secondo luogo se, in caso di esito favorevole al primo quesito, le operazioni contabili che il Comune intende porre in essere siano corrette (accertamento del credito nell'esercizio in cui gli avvisi di accertamento divengono definitivi; accantonamento nel medesimo esercizio a fondo crediti dubbia esigibilità di pari importo; regolarizzazione contabile della transazione non monetaria ai sensi del principio contabile applicato n. 4/2 attraverso al costituzione di un impegno corrispondente all'importo accertato e di un mandato versato in quietanza di entrata; eliminazione dell'accantonamento al fondo crediti di dubbia esigibilità); infine, se il medesimo comportamento contabile sia corretto anche nel caso in cui l'accettazione della proposta transattiva avvenga in un esercizio successivo a quello in cui divengono definitivi gli avvisi di accertamento.

DIRITTO

AMMISSIBILITA' SOGGETTIVA

Preliminarmente occorre valutare l'ammissibilità della richiesta di parere formulata dal Comune di Vigliano Biellese alla luce delle indicazioni fornite dalla Sezione delle Autonomie con deliberazione del 27 aprile 2004 e del 10 marzo 2006, n. 5, nonché dalle Sezioni Riunite in sede di controllo (deliberazione 17 novembre 2010, n. 54).

Sotto il profilo soggettivo, la richiesta di parere è ammissibile in quanto proviene da un Comune, è stata sottoscritta dal Sindaco, legale rappresentante dell'Ente, ed è stata trasmessa per il tramite del Consiglio delle Autonomie locali.

AMMISSIBILITA' OGGETTIVA

Dal punto di vista oggettivo, la richiesta di parere è solo in parte ammissibile, nei limiti che si diranno.

La nozione di contabilità pubblica, secondo il richiamato indirizzo interpretativo (ulteriormente chiarito con la deliberazione 54/CONTR/2010 delle Sezioni Riunite in sede di controllo della Corte dei conti del 17 novembre 2010), afferma "alla normativa ed ai relativi atti applicativi che disciplinano, in generale, l'attività finanziaria che precede o che segue i distinti interventi di settore, compresi, in particolare, la disciplina dei bilanci e i relativi equilibri, l'acquisizione delle entrate, l'organizzazione finanziaria - contabile, la disciplina del patrimonio, la gestione della spesa, l'indebitamento, la rendicontazione e i relativi controlli".

Sotto tale profilo, sussiste il requisito di ammissibilità *ratione materiae* del quesito nella parte in cui viene chiesto di conoscere le modalità di contabilizzazione di determinati atti aventi effetti

patrimoniali, mentre esula dalla materia della contabilità pubblica l'interpretazione e l'applicazione del diritto tributario con riferimento alla disciplina del rapporto che si instaura tra il soggetto attivo (l'Ente impositivo) e il soggetto passivo (il contribuente), nonché la relativa prestazione obbligatoria, profili di diritto finanziario nettamente distinti dalla contabilità pubblica per consolidato insegnamento delle Sezioni regionali di questa Corte.

Nel caso di specie, inoltre, la formulazione del quesito richiede alla Sezione di fornire anche indicazioni di tipo concreto, sul piano operativo: per tale profilo va esclusa la sussistenza del presupposto oggettivo anche in relazione alla (necessaria) concorrenza dell'ulteriore requisito della generalità ed astrattezza della questione sottostante al quesito, al fine di evitare che la richiesta di parere sia finalizzata ad ottenere indicazioni di carattere puntuale tali da incidere su fattispecie concrete che potrebbero essere oggetto dell'attività svolta dalla Corte dei Conti nell'ambito di altra funzione ovvero dell'esame innanzi ad altri organi magistratuali.

Si evidenzia, infatti, che la funzione consultiva intestata alla Corte dei conti non può essere intesa come funzione "consulenziale" (generale) sull'attività dell'Amministrazione locale (cfr. Sez. controllo Puglia 104/2010 e 118/2009); ciò determinerebbe una impropria ingerenza della Corte nell'amministrazione attiva, incompatibile con le funzioni alla stessa attribuite dal vigente ordinamento.

Per tali motivi la richiesta può essere esaminata unicamente e limitatamente alla parte in cui viene richiesto un parere in merito alle modalità di contabilizzazione di un'eventuale transazione che comporti il pagamento di un credito mediante trasferimento della proprietà di beni.

Venendo al merito del quesito, quanto alle modalità di accertamento dell'entrata tributaria, va ricordato che fino all'entrata in vigore del D.lgs 118/2011, il principio contabile 2/17 stabiliva che *"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"*. In base a detti principi, pertanto, l'ente accertava i possibili crediti tributari riportando a residuo quanto non riscosso nell'esercizio finanziario e, conseguentemente, eliminando ogni anno, totalmente o parzialmente, i residui attivi riconosciuti formalmente insussistenti.

Con l'entrata in vigore del D.Lgs. 118/2011, l'accertamento delle entrate tributarie deve avvenire in conformità ai principi 3.7.1. e 3.7.2. dell'allegato 4/2 *"principio contabile applicato della contabilità finanziaria"* secondo cui *"Le entrate tributarie gestite attraverso ruoli ordinari e le liste di carico sono accertate e imputate contabilmente all'esercizio in cui sono emessi il ruolo e le liste di carico, a condizione che la scadenza per la riscossione del tributo sia prevista entro i termini dell'approvazione del rendiconto (nei casi in cui la legge consente espressamente l'emissione di ruoli con scadenza nell'esercizio successivo)"*, mentre *"Le sanzioni e gli interessi correlati ai ruoli coattivi sono accertati per cassa. Sono accertati per cassa anche le sanzioni e gli interessi correlati ai ruoli coattivi riguardanti tipologie di entrate diverse dai tributi, esclusi i casi in cui è espressamente prevista una differente modalità di accertamento. Nel caso di avvisi di accertamento riguardanti entrate per le quali non è stato effettuato l'accertamento contabile, si procede a tale registrazione quando l'avviso diventa definitivo (sempre se il contribuente non abbia già effettuato il pagamento del tributo). In tal caso l'entrata è imputata alla voce del piano dei conti relativa al tributo considerato "riscosso a seguito di attività di verifica e controllo"*. Infine, *"Le entrate tributarie riscosse attraverso il bilancio dello Stato o di altra amministrazione pubblica sono accertate nell'esercizio in cui è adottato l'atto amministrativo di impegno della corrispondente spesa nel bilancio dello Stato e dell'amministrazione pubblica che ha incassato direttamente il tributo"*.

Per quanto riguarda le imposte da riscuotersi in autoliquidazione, sulla base dei nuovi principi, esse 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 attraverso il portale per il federalismo fiscale. L'eventuale componente dell'avanzo costituita da residui attivi accertati sulla base di tale stima è evidenziata nella rappresentazione dell'avanzo di amministrazione.

In relazione al comportamento contabile da tenersi in caso di emissione di avvisi di accertamento (tributario), se questi ultimi riguardano entrate per le quali non era già stato fatto accertamento (contabile), l'avviso di accertamento (per gli importi comprendenti imposta, sanzioni e interessi) deve essere registrato ed imputato all'esercizio in cui lo stesso diventa definitivo, a meno che nel frattempo non sia intervenuto il pagamento da parte del soggetto. Se, invece l'avviso di accertamento (tributario) riguarda entrate per le quali era già stato fatto accertamento (e quindi tributi da versare a seguito ruoli o liste di carico), quest'ultimo (limitatamente alla quota per sanzioni e interessi, essendo la quota per imposta già stata accertata in entrata all'origine) deve essere registrato e imputato all'esercizio in cui lo stesso diventa definitivo, a meno che nel frattempo non sia intervenuto il pagamento da parte del soggetto.

In applicazione di detti principi valuterà, pertanto l'Ente istante se ricorrano i presupposti per l'accertamento (contabile) dell'entrata tributaria, relativa all'imposta ICI e IMU per le annualità indicate, nell'esercizio in cui divengano definitivi gli avvisi di accertamento (tributario) e, ciò in relazione tanto alla natura del tributo, quanto ad eventuali accertamenti contabili avvenuti in esercizi precedenti pur in assenza di definitività dell'avviso (ad esempio, per l'avvenuta iscrizione a ruolo in via provvisoria dell'imposta ovvero se sono comunque stati formati dei ruoli o liste di carico), se si tratta, cioè, di *"avvisi di accertamento riguardanti entrate per le quali non è stato effettuato l'accertamento contabile"* in precedenti esercizi, quanto ancora alla misura dell'importo oggetto di accertamento (contabile), se essa cioè comprenda l'imposta, sanzioni ed interessi ovvero solo sanzioni ed interessi ed infine all'effettivo contenuto della transazione, se cioè da essa derivino o meno effetti novativi dell'obbligazione originaria, circostanza quest'ultima che incide sul momento dell'accertamento.

In applicazione, poi, del punto 3.3. del medesimo principio contabile, valuterà l'Ente richiedente se sussistano i presupposti per l'accantonamento a fondo crediti di dubbia esigibilità, vincolando quota parte dell'avanzo di amministrazione, di un importo corrispondente, in tutto o in parte, a quello dell'entrata tributaria accertata.

In secondo luogo, in disparte ogni valutazione in merito alla possibilità di estinguere l'obbligazione tributaria, anche in relazione della disponibilità di tributi in parte di spettanza statale, mediante accordi transattivi che prevedano una *datio in solutum*, in base alle definizioni contenute nel principio contabile applicato alla contabilità finanziaria (all. 4/2 del D.lgs. 118/2011), l'accordo transattivo che preveda il pagamento di un credito dell'Amministrazione mediante *datio in solutum* costituisce una *"transazione non monetaria"* (*"Per transazione si intende ogni evento o azione che determina la creazione, trasformazione, scambio, trasferimento o estinzione di valori economici, patrimoniali e finanziari (debiti e crediti) che si origina dall'interazione tra differenti soggetti (pubbliche amministrazioni, società, famiglie, ecc), e avviene per mutuo accordo o per atto unilaterale dell'amministrazione pubblica. Le transazioni possono essere monetarie, nel caso di scambio di mezzi di pagamenti o altre attività o passività finanziarie, o non monetarie (trasferimenti o conferimenti di beni, permuta, ecc.). Non sono considerate transazioni le calamità naturali, il furto, ecc."*).

La rilevazione contabile delle transazioni che non generano flussi di cassa deve essere effettuata, come peraltro indicato dallo stesso ente richiedente, *“al fine di attuare pienamente il contenuto autorizzatorio degli stanziamenti di previsione”, “attraverso le regolarizzazioni contabili, costituite da impegni cui corrispondono accertamenti di pari importo e da mandati versati in quietanza di entrata nel bilancio dell’amministrazione stessa. Le regolazioni contabili sono effettuate solo con riferimento a transazioni che riguardano crediti e debiti o che producono effetti di natura economico-patrimoniale. Sono escluse le regolazioni contabili che registrano movimenti interni di risorse tra le articolazioni organizzative di un ente prive di autonomia contabile e di bilancio.”*

Nei termini suesposti è reso il parere della Sezione.

P.Q.M

La Sezione regionale di controllo per il Piemonte della Corte dei Conti rende il parere nei termini di cui in motivazione.

Dispone che la presente deliberazione venga trasmessa, a cura della Segreteria, al Comune richiedente per il tramite del Consiglio delle Autonomie.

Così deliberato in Torino, nella Camera di Consiglio del 12 luglio 2016

Il Relatore

F.to Dott.ssa Daniela Alberghini

Il Presidente f.f.

F.to Dott. Massimo Valero

Depositato in segreteria il 14/07/2016

Il Funzionario preposto

F.to Dott. Federico Sola