



Deliberazione n. 61/2022/PAR
Comune di Poggio Nativo

REPUBBLICA ITALIANA
LA CORTE DEI CONTI
SEZIONE REGIONALE DI CONTROLLO PER IL LAZIO
composta dai magistrati

Antonio MEZZERA	presidente
Laura d'AMBROSIO	consigliera
Francesco SUCAMELI	consigliere relatore
Ottavio CALEO	referendario
Marinella COLUCCI	referendaria
Giuseppe LUCARINI	referendario

nella Camera di consiglio dell'11 maggio 2022

ha assunto la seguente

DELIBERAZIONE

vista la l. 5 giugno 2003, n. 131, *Disposizioni per l'adeguamento dell'ordinamento della Repubblica alla legge costituzionale 18 ottobre 2001, n. 3*, e, in particolare, l'art. 7, comma 8;

visto il d.lgs. n. 118/2011 e la l. n. 243/2012;

visto il d.lgs. 18 agosto 2000, n. 267, Testo unico delle leggi sull'ordinamento degli enti locali (Tuel);

vista la nota n. 7759 del 31 marzo 2022, con cui il Consiglio delle autonomie locali del Lazio ha trasmesso una richiesta di parere del sindaco del Comune di Poggio Nativo (RI);

vista l'ordinanza n. 17 del 5 maggio 2022, con cui il presidente ha convocato la Sezione in Camera di consiglio;

udito il relatore Francesco Sucameli;

RITENUTO IN FATTO

Con la nota in premessa, su precedenti consultivi (Sez. reg. contr. Lazio, n. 101/2019, e Sez. reg. contr. Sicilia, n. 39/2020 richiamante Sez. reg. contr. Campania, n. 107/2020), il Comune chiede se le somme derivanti dalle poste seguenti siano da

considerarsi cassa libera, di competenza dell'organo straordinario di liquidazione (Osl), o vincolata, di competenza dell'ente: "1) risorse attualmente in cassa del Comune afferenti gli oneri di urbanizzazione di cui al d.p.r. n. 380/2001 derivanti dal rilascio di titoli abilitativi edilizi e dall'erogazione di sanzioni edilizie riguardanti vari esercizi finanziari sino alla gestione 2019 inclusa, somme incassate ma non impegnate; 2) somme destinate alla costituzione di fondi decentrati (salario accessorio) del personale dipendente relative alla parte stabile del salario accessorio dei fondi ai sensi dell'art. 15 del Ccnl 1999, regolarmente costituiti con determinazione del responsabile entro l'esercizio di riferimento ma non contrattati, che, pertanto, confluiscono nell'avanzo vincolato".

CONSIDERATO IN DIRITTO

a) L'istanza non presenta profili di irricevibilità o di inammissibilità soggettiva, in quanto avanzata tramite il Consiglio delle autonomie dal sindaco del Comune, rappresentante legale dell'ente, ex art. 50 del d.lgs. n. 267/2000.

Sull'ammissibilità oggettiva, la Corte ha indicato il perimetro della funzione consultiva sulla materia della contabilità coincidente con il sistema di norme e principi che regolano l'attività finanziaria e patrimoniale degli enti pubblici; la stessa non è una consulenza generalizzata, dovendo, peraltro, essere intesa in una prospettiva dinamica che sposta l'angolo visuale dal tradizionale contesto della gestione del bilancio a quello inerente ai relativi equilibri. Le Sezioni regionali non si pronunciano su quesiti che implicino valutazioni sui comportamenti amministrativi attinenti a casi concreti o ad atti gestionali; infatti, la funzione consultiva non può risolversi in una surrettizia modalità di coamministrazione (*ex multis*, Sez. contr. Marche, n. 21/2012/PAR) e "non può espletarsi in riferimento a quesiti che riguardino comportamenti amministrativi suscettibili di valutazione della Procura della stessa Corte dei conti o di altri organi giudiziari" (Sez. autonomie, n. 24/2019/QMIG).

La richiesta di parere, nella sua connotazione di generalità e astrattezza, è ammissibile anche sotto il profilo oggettivo, in quanto finalizzata ad accertare la corretta interpretazione di una norma di contabilità pubblica.

b) Il Comune chiede di conoscere la disciplina per l'imputazione di determinate entrate al bilancio *in bonis* o a quello del dissesto; l'istanza, pertanto, riguarda: 1) il regime di

competenza per le entrate vincolate in caso di dissesto e 2) la natura contabile degli oneri di urbanizzazione e delle somme per la contrattazione decentrata.

1. La prima questione attiene alla ricostruzione delle norme che governano le competenze di gestione dei due bilanci che si formano a seguito della dichiarazione di dissesto (art. 246 Tuel) e dell'approvazione del bilancio stabilmente riequilibrato (artt. 259 e 264 dello stesso).

Lo scopo della procedura di dissesto è di assicurare la continuità di funzionamento dell'ente, affidata al bilancio *in bonis* e agli organi istituzionali, e, contemporaneamente, la copertura giuridico-finanziaria dei debiti pregressi.

La procedura liquidatoria si basa sulla separazione del bilancio in due parti, gestite da organi diversi (Osl e amministrazione ordinaria), spezzando l'unità e l'universalità del ciclo finanziario (postulati nn. 2 e 3, all. 1 d.lgs. n. 118/2011) mantenute, invece, nella procedura di predissesto (artt. 243-*bis* e ss. Tuel). In questo modo, il dissesto realizza la soddisfazione concorsuale dei creditori, garantendo, allo stesso tempo, la continuità di funzionamento dell'ente, separando la gestione di bilancio *pro futuro* rispetto al passato.

La soddisfazione dei creditori pregressi (per i quali il bilancio non dispone delle necessarie coperture, art. 244 Tuel) è affidata a un organo (Osl, art. 252 Tuel) che raccoglie la massa attiva, segregata per legge e, con procedura ordinaria o semplificata (artt. 256 e 258 Tuel), adempie le obbligazioni pregresse, che, per lo stesso criterio di segregazione, costituiscono la massa passiva (art. 254 Tuel).

Le norme, inoltre, chiariscono che l'Osl non ha competenze di amministrazione attiva e di programmazione della spesa, dovendo soltanto liquidare i creditori in base al principio di concorsualità (art. 256 Tuel e art. 6, comma 7, d.p.r. 24 agosto 1993, n. 378, cui rinvia l'art. 269 Tuel).

Il dissesto, infatti, è una procedura concorsuale "*a tutela dell'eguaglianza tra i creditori*" (Corte cost., n. 154/2013, punto 7.1 cons. dir.). Per tale motivo, sin dalla sua dichiarazione, sono precluse le azioni esecutive (art. 248, comma 2, Tuel), mentre le obbligazioni derivanti da fatti o atti intervenuti prima della segregazione sono assoggettate a liquidazione concorsuale, pur se liquidate in via definitiva solo

successivamente (Cons. giust. amm. Sic., n. 382/2018, n. 203/2017, n. 423/2015; Cons. Stato, IV, n. 2141/2018; Corte cost., n. 154/2013).

La massa attiva (art. 255 Tuel) e passiva (art. 254 Tuel) vengono formate in base a criteri di legge, nel rispetto degli artt. 2740, comma 2, e 2741 del codice civile: a) il criterio generale temporale (art. 252, comma 4, Tuel) e b) quello speciale, riguardante la natura della gestione (art. 255, comma 10, Tuel).

In base al primo, sono di competenza del bilancio dell'Osl i debiti, i crediti e la cassa (art. 5 d.p.r. n. 378/1993) relativi a fatti e atti di gestione verificatisi entro il 31 dicembre dell'anno precedente quello dell'ipotesi di bilancio riequilibrato (art. 252, comma 4, Tuel). Tale data di segregazione è l'unica rilevante per legge e si applica a tutte e tre le poste - debiti, crediti, cassa (Sez. reg. contr. Campania n. 107/2019/PAR) - in ragione dell'abrogazione implicita di norme incompatibili con un criterio temporale diverso (art. 269, comma 2, Tuel). La cassa, del resto, rientra nella massa attiva a titolo di 'altre entrate' (art. 255, comma 1, Tuel).

Il criterio è stato oggetto di recente giurisprudenza amministrativa e contabile (Cons. Stato, ad. plen. n. 1/2022 e n. 15/2020, Corte conti, Sez. reg. contr. Campania, n. 57/2020/QMIG, Corte conti, Sez. autonomie, n. 12/2020/QMIG) per cui l'imputazione ai due bilanci risultanti dalla segregazione (*in bonis* e del dissesto) avviene in base alla competenza economica della transazione contabile sottostante, in quanto agganciata alla data del fatto di gestione e non a quella di esigibilità giuridica dell'obbligazione pecuniaria (postulato n. 16 dei principi generali di cui all'all. n. 1 d.lgs. n. 118/2011; paragrafo 2, all. 4/2, d.lgs. n. 118/2011).

Il criterio della natura è disciplinato dall'art. 255, comma 10, del Tuel, rispondente a finalità di diritto pubblico in deroga al criterio temporale, limitatamente ad alcuni debiti non finali, cioè non legati, a livello sinallagmatico, con l'erogazione di beni e servizi alla comunità. Si tratta di debiti per l'ammortamento/restituzione di alcune operazioni finanziarie a sostegno del ciclo di funzionamento (art. 119, comma 4, Cost.) e, in particolare: a) anticipazioni di tesoreria di cui all'art. 222 del Tuel; b) mutui passivi già attivati per investimenti, compreso il pagamento delle relative spese; c) amministrazione dei debiti assistiti dalla garanzia della delegazione di pagamento di cui all'art. 206 del Tuel.

Tali poste rimangono a carico del bilancio *in bonis* anche se i debiti sono sorti prima della segregazione. L'eccezione si giustifica per ragioni costituzionali (democraticità dell'indebitamento, la cui autorizzazione è rimessa all'organo della rappresentanza politica, art. 81, commi 2 e 6, Cost.; per l'attuazione in sede ordinaria, art. 62, comma 3, d.lgs. n. 118/2011 e art. 164, comma 2, lett. a, Tuel) e pratiche (evitare la concorsualità per i crediti dei fornitori di capitale finanziario, affinché il costo dell'indebitamento non sia gravato dal rischio di comune esposizione a procedura concorsuale insieme agli altri creditori).

Restano di competenza dell'Osl, invece, i debiti finali anteriori alla segregazione indicata dall'art. 252, comma 4, del Tuel e, parallelamente, i crediti e la cassa maturata prima di tale data; la regola attualmente si applica anche alla 'gestione vincolata', sebbene la versione ancora vigente dell'art. 255, comma 10, del Tuel sembri mantenere in essere il criterio 'speciale'.

La *ratio* di tale eccezione, in effetti, era di evitare la soddisfazione concorsuale su risorse (crediti e cassa vincolata) per opere e servizi pubblici prioritari per legge, per i quali la contabilità prevede dei vincoli di destinazione. Il trasferimento, infatti, avrebbe comportato un grave ritardo o il pregiudizio di obiettivi di legge speciali, distraendo coperture considerate essenziali per il buon andamento dell'amministrazione (art. 97 Cost.). Per tale ragione l'art. 255, comma 10, del Tuel escludeva la 'gestione vincolata' per la quale la legge prevede la formazione di 'fondi vincolati' sul risultato di amministrazione (art. 187 Tuel) e vincoli per cassa (artt. 195 e 222 Tuel).

Tuttavia, l'inciso dell'art. 255, comma 10, del Tuel sulla 'gestione vincolata' è stato implicitamente abrogato (Sez. reg. contr. Lazio, n. 101/2019/PAR), con tecnica legislativa, peraltro, non chiara. Segnatamente, con decretazione d'urgenza, l'art. 36 del d.l. n. 50/2017 ha disposto che, in "*deroga a quanto previsto dall'art. 255, comma 10, del d.lgs. 18 agosto 2000, n. 267, per i comuni e per le province in stato di dissesto finanziario l'amministrazione dei residui attivi e passivi relativi ai fondi a gestione vincolata compete all'organo straordinario della liquidazione*".

L'articolo citato, dopo avere menzionato i 'residui attivi e passivi' li correla ai 'fondi a gestione vincolata', in tal modo estendendo il perimetro delle risorse anche alla cassa allocata nella riga A del risultato di amministrazione, già segregata ai sensi degli artt.

252, 255 e 269 del Tuel (che rinvia al d.p.r. 24 agosto 1993, n. 378, tra cui, in particolare, l'art. 5) e vincolata ex art. 187 Tuel.

L'interpretazione si deve a ragioni sistematiche, oltre che di certezza e razionalità del sistema, per mantenere coerenza con il criterio temporale di segregazione, oltre che con il principio di copertura, che non discrimina le risorse in base al grado di liquidità. Pertanto, l'art. 36 del d.l. 50/2017 si riferisce non solo ai 'residui attivi e passivi', ma anche alla cassa vincolata alla data di segregazione patrimoniale, ossia a tutte le poste accomunate da un vincolo di destinazione registrato in bilancio e/o nella contabilità analitica.

Di conseguenza, l'ammontare della gestione vincolata che transita all'Osl, in termini di massa attiva, è pari al valore nella riga C del risultato di amministrazione e comprende tutte le risorse accertate e incassate, anche se non impegnate, oltre ai residui passivi per la spesa di destinazione (detta anche 'vincolata').

L'obiettivo della norma, del resto, è chiaro: smobilitare una parte del risultato di amministrazione del bilancio *in bonis* (eliminazione dei fondi vincolati, con conseguente miglioramento del saldo) e, contemporaneamente, mettere a disposizione dell'Osl le risorse correlate, accrescendo la massa attiva; in tal modo, l'Osl procede al pagamento dei debiti della massa passiva con risorse ad alto tasso di liquidità - quali i trasferimenti vincolati per legge -, rinviando alla chiusura del dissesto la realizzazione o il finanziamento delle opere e dei servizi per cui le risorse vincolate sono state a suo tempo imputate al bilancio.

In altri termini, il legislatore ha realizzato un meccanismo temporaneo di finanziamento del ripiano della massa passiva, distogliendo coperture vincolate, dando priorità alla liquidazione. L'art. 36 del d.l. n. 50/2017, pertanto, ha semplicemente stabilito un dispositivo per l'aumento della liquidità a disposizione del pagamento dei debiti del dissesto, simile a quello dell'art. 195 del Tuel; tuttavia, anziché realizzarsi all'interno dello stesso bilancio (unitario e universale), si pone fra i due bilanci in capo allo stesso ente, reciprocamente segregati, con gravi rischi per gli equilibri prospettici, oltre che con pregiudizio della capacità di realizzare finalità pubbliche vincolate, a meno che l'ente non trovi coperture *medio tempore*.

2. La seconda questione riguarda la possibilità per gli oneri di urbanizzazione e le risorse della contrattazione decentrata, accertate e incassate, di confluire nella massa attiva di pertinenza dell'Osl quando ciò avvenga prima della data di segregazione patrimoniale.

2.1. Gli oneri di urbanizzazione sono, in primo luogo, entrate in conto capitale, previste dall'art. 16 del Testo unico sull'edilizia (Tue, d.p.r. 6 giugno 2001, n. 380). I commi 7, 7-bis, e 8 dell'articolo recitano: *"7. Gli oneri di urbanizzazione primaria sono relativi ai seguenti interventi: strade residenziali, spazi di sosta o di parcheggio, fognature, rete idrica, rete di distribuzione dell'energia elettrica e del gas, pubblica illuminazione, spazi di verde attrezzato. (...) 8. Gli oneri di urbanizzazione secondaria sono relativi ai seguenti interventi: asili nido e scuole materne, scuole dell'obbligo nonché strutture e complessi per l'istruzione superiore all'obbligo, mercati di quartiere, delegazioni comunali, chiese e altri edifici religiosi, impianti sportivi di quartiere, aree verdi di quartiere, centri sociali e attrezzature culturali e sanitarie. Nelle attrezzature sanitarie sono ricomprese le opere, le costruzioni e gli impianti destinati allo smaltimento, al riciclaggio o alla distruzione dei rifiuti urbani, speciali, pericolosi, solidi e liquidi, alla bonifica di aree inquinate"*.

Le disposizioni, vigenti, sono state a lungo l'unico riferimento utile a stabilire la natura contabile dei proventi da oneri concessori e, per tale ragione, fino al 1° gennaio 2018, considerate entrate a destinazione generica, quindi, 'riservate' nel risultato di amministrazione in riga D per il futuro finanziamento di spesa per investimenti.

Secondo la giurisprudenza (*ex multis*, Sez. reg. contr. Lombardia, n. 38/2016/PAR), la norma citata si limita a mettere in relazione di scopo specifiche entrate (gli oneri) con alcuni tipi di investimenti (d'ordine primario e secondario), peraltro senza imprimere un vincolo di destinazione, limitandosi a stabilire un 'rapporto di commisurazione'. Infatti, ai sensi dell'art. 16, comma 1, *"il rilascio del permesso di costruire comporta la corresponsione di un contributo commisurato all'incidenza degli oneri di urbanizzazione nonché al costo di costruzione, secondo le modalità indicate nel presente articolo"*.

Di conseguenza, ragionando esclusivamente su questa disposizione da un punto di vista contabile, la relazione tra l'entrata e lo scopo rimaneva di generica destinazione, riferita a una serie di possibili investimenti coerenti con l'elenco dell'art. 3, comma 18, della l. n. 350/2003. Per la genericità del vincolo contabile, infatti, molti interventi

normativi hanno consentito, negli anni, l'uso degli oneri di urbanizzazione per finanziare spesa corrente (Sez. reg. contr. Lombardia, n. 38/2016/PAR).

Il quadro normativo, peraltro, si è recentemente arricchito di una nuova disposizione che ha indotto la magistratura contabile a mutare orientamento (*ex multis*, Sez. contr. Lombardia, n. 81/2017/PAR, e Sez. contr. Puglia, n. 163/2018/PAR). Segnatamente, l'art. 1, comma 460, della l. 11 dicembre 2016, n. 232, modificato dall'art. 1-bis, comma 1, del d.l. n. 148/2017, ha disposto che, dal 1° gennaio 2018, i proventi dei titoli abilitativi edilizi e delle sanzioni previste dal TUE sono destinati esclusivamente e senza vincoli temporali: a) alla realizzazione e manutenzione ordinaria e straordinaria delle opere di urbanizzazione primaria e secondaria; b) al risanamento di complessi edilizi compresi nei centri storici e nelle periferie degradate; c) a interventi di riuso e di rigenerazione e d) di demolizione di costruzioni abusive; e) all'acquisizione e realizzazione di aree verdi destinate a uso pubblico; f) a interventi di tutela e riqualificazione dell'ambiente e del paesaggio, anche al fine della prevenzione e della mitigazione del rischio idrogeologico e sismico; g) alla tutela e riqualificazione del patrimonio rurale pubblico; h) a interventi volti a favorire l'insediamento di attività di agricoltura nell'ambito urbano; i) a spese di progettazione per opere pubbliche.

Dal 1° gennaio 2018 i proventi da oneri di urbanizzazione hanno cessato di essere entrate con destinazione generica a spese di investimento per divenire vincolate a tutti gli effetti. L'elenco di legge, del resto, riguarda destinazioni, anche a carattere corrente, limitate agli interventi di manutenzione ordinaria sulle opere di urbanizzazione primaria e secondaria.

La tecnica legislativa riproduce quella dell'originario art. 12 della l. n. 10/1977, con cui, nell'istituire la concessione edilizia, si era espressamente previsto che i proventi correlati sarebbero stati "*versati in conto corrente vincolato presso la tesoreria del comune e destinati alla realizzazione delle opere di urbanizzazione primaria e secondaria*"; solo negli anni successivi la relazione era stata dequotata a rapporto di 'commisurazione' e destinazione generica.

Ne consegue che gli oneri di urbanizzazione accertati e incassati dopo il 1° gennaio 2018 fino alla data di segregazione patrimoniale rientrano nella massa attiva trasferita all'Osl, ai sensi dell'art. 36 del d.l. n. 50/2017.

Oltre al tenore letterale della disposizione, giova sottolineare che non merita rilievo il fatto che la legge, prevedendo destinazioni alternative, abbia dato soltanto una finalizzazione alternativa agli oneri di urbanizzazione, rimessa alla discrezionalità amministrativa. Ciò che conta è che il vincolo sia previsto dalla legge, anche se la specificazione in concreto può essere affidata a un atto amministrativo. Diversamente ritenendo, infatti, si dovrebbero considerare entrate a generica destinazione anche proventi la cui natura contabile afferente alla riga D del risultato di amministrazione non è mai stata discussa, come, ad esempio, quelli per le sanzioni del codice della strada (art. 208, comma 4, d.lgs. 285/1992; *ex multis*, Sez. reg. contr. Toscana, n. 64/2020/PRSP, e Sez. reg. contr. Lombardia, n. 85/2020/PAR). Anche in tale caso, infatti, la legge consente destinazioni alternative da specificare a mezzo di un provvedimento dell'amministrazione.

2.1. Alla stessa conclusione si giunge per i fondi per il trattamento accessorio del personale, intermediati dall'azione contrattuale decentrata dell'ente con le organizzazioni sindacali. Infatti, ai sensi del paragrafo 5.2. dell'all. 4/2 del d.lgs. n. 118/2011, il *"fondo per le politiche di sviluppo delle risorse umane e per la produttività presenta natura di spesa vincolata"*. Pertanto, le entrate che sono ad esso destinate in base alla contrattazione decentrata sono entrate vincolate, che, secondo il citato principio contabile applicato, fino alla firma del contratto, confluiscono nel risultato di amministrazione (fondi vincolati), mentre, successivamente, divenuta esigibile la spesa, entrano nel fondo pluriennale vincolato, attraverso la cui applicazione è possibile coprire e pagare la spesa negli esercizi successivi.

Si tratta quindi di entrate che, per legge, hanno una destinazione specifica, la cui fattispecie normativa è agganciata a un procedimento di formazione dei fondi disciplinata dai contratti collettivi nazionali e locali.

In sostanza, come già sostenuto dalla Sezione con il parere n. 7/2019, *"il fondo per le politiche di sviluppo delle risorse umane e per la produttività presenta natura di spesa vincolata, come emerge dal richiamato principio contabile; le risorse destinate alla copertura di tale stanziamento acquistano la natura di entrate vincolate al finanziamento della relativa posta contabile, in rapporto all'esercizio cui la costituzione del fondo si riferisce (Sez. reg. contr. Molise, n. 218/2015/PAR, e Sez. reg. contr. Veneto, n. 263/2016/PAR)"*.

In caso di dissesto, pertanto, tali fondi confluiscono nella massa attiva di pertinenza dell'Osl.

P.Q.M.

enunciato nelle considerazioni esposte il parere della Sezione,

DISPONE

che copia della deliberazione sia trasmessa, a cura della Segreteria, all'ente istante e al Consiglio delle autonomie locali del Lazio.

Così deliberato, in Roma, nella Camera di consiglio dell'11 maggio 2022.

L'ESTENSORE

f.to digitalmente

Francesco SUCAMELI

IL PRESIDENTE

f.to digitalmente

Antonio MEZZERA

Depositata in Segreteria il 23 maggio 2022

Il funzionario preposto al Servizio di supporto

f.to digitalmente

Aurelio CRISTALLO