



CORTE DEI CONTI
SEZIONE REGIONALE DI CONTROLLO PER LE MARCHE

nella Camera di consiglio del 14 dicembre 2017

composta dai magistrati:

Presidente di Sezione	Maurizio MIRABELLA – Presidente
Consigliere	Pasquale PRINCIPATO – Componente, relatore
Consigliere	Fabia D'ANDREA – Componente
Consigliere	Valeria FRANCHI – Componente
Consigliere	Marco DI MARCO – Componente
Primo Referendario	Fabrizio CERIONI – Componente

PARERE

Comune di Falconara Marittima

VISTO l'art. 100, secondo comma, della Costituzione;

VISTO il Testo Unico delle leggi sulla Corte dei conti, approvato con R.D. 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, con il quale è stata istituita in ogni Regione a statuto ordinario una Sezione regionale di controllo, 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'articolo 7, comma 8;

VISTO l'atto di indirizzo della Sezione delle Autonomie approvato nell'adunanza del 27 aprile 2004 avente ad oggetto gli indirizzi e criteri generali per l'esercizio dell'attività consultiva, come integrato dalla deliberazione n. 9/SEZAUT/2009/INPR in data 3 luglio 2009 della Sezione delle Autonomie;

VISTA la richiesta di parere del Comune di Falconara Marittima, pervenuta per il tramite del Consiglio delle Autonomie Locali della Regione Marche in data 17 novembre 2017;

UDITO il relatore Cons. Pasquale Principato;

PREMESSO

In data 17 novembre 2017 è pervenuta, per il tramite del Consiglio delle Autonomie Locali della Regione Marche, una richiesta di parere formulata dal Sindaco del Comune di Falconara Marittima ai sensi dell'art. 7, comma 8, della legge n. 131/2003.

Il Comune istante “rappresenta l'ipotesi in cui un'amministrazione comunale vanta crediti di natura tributaria/patrimoniale nei confronti di una società in fallimento, ammessi dal Giudice Delegato nella categoria privilegiati generali di grado 20 per imposte degli Enti Locali di cui all'art. 2752, co. 3, c.c., dichiarato esecutivo ai sensi dell'art. 97 della Legge Fallimentare.

Contemporaneamente, la stessa amministrazione risulta debitrice nei confronti della medesima società per oneri di urbanizzazione versati e non dovuti.”

Ciò premesso, l'Ente chiede:

“se sia legittimo procedere alla compensazione tra debiti e crediti nei confronti del fallimento pur trattandosi di debiti non omogenei, anche nel rispetto del bilanciamento della par condicio creditorum, e della normativa di settore trattandosi di denaro pubblico e mancato pagamento di tributi comunali, che ancorché ammessi con privilegio dovrebbero essere di dubbia o difficile esigibilità in funzione dell'andamento della procedura fallimentare, ciò con rilievi anche sul calcolo del fondo crediti di dubbia esigibilità, come da principio contabile allegato n. 4/2 al D.Lgs. 118/2011 e s.m.i.”

Da ultimo, viene richiamata una recente pronuncia del giudice amministrativo e vengono escluse interferenze con decisioni già assunte dall'ente o con possibili danni erariali.

CONSIDERATO

1. Preliminarmente all'esame del merito, occorre verificare la sussistenza dei requisiti soggettivi ed oggettivi di ammissibilità del parere.

L'art. 7, comma 8, della legge n. 131 del 2003, prevede che la funzione consultiva delle Sezioni regionali di controllo della Corte dei conti sia esercitata attraverso pareri in materia di contabilità pubblica su richiesta delle Regioni, nonché dei Comuni, delle Province e delle Città Metropolitane da inoltrare per il tramite del Consiglio delle Autonomie Locali, se istituito.

La Sezione delle autonomie, con le deliberazioni in data 27 aprile 2004 e n. 9/SEZAUT/2009/INPR del 3 luglio 2009, ha definito gli indirizzi ed i criteri generali per l'esercizio dell'attività consultiva da parte delle Sezioni regionali di controllo.

Sulla specifica materia la Sezione regionale di controllo per le Marche è intervenuta, con propria deliberazione del 28 novembre 2013, n. 77/PAR, a dettare criteri e principi generali per la corretta attivazione della funzione consultiva.

Sotto il profilo soggettivo, la richiesta di parere è ammissibile in quanto è stata formulata dal Sindaco del Comune di Falconara Marittima che ha la rappresentanza legale dell'ente, ed è pervenuta per il tramite del Consiglio delle Autonomie Locali della Regione Marche.

Per quanto riguarda la sussistenza dei requisiti rilevanti ai fini dell'ammissibilità sotto il profilo oggettivo, la Sezione osserva quanto segue.

Certamente il quesito prospettato riguarda l'interpretazione di una normativa di carattere sostanziale non direttamente attinente alla contabilità pubblica, trattandosi di valutare se sia applicabile nel caso di specie il regime della compensazione quale modalità di estinzione delle obbligazioni.

Il profilo del quesito che però riguarda la materia della contabilità pubblica è quello che attiene all'interpretazione del principio contabile applicato concernente la contabilità finanziaria (allegato 4/2 al d.lgs. n. 118/2011), nella parte in cui tratta dell'accantonamento al fondo crediti di dubbia esigibilità.

In questi termini, l'istanza del Comune di Falconara Marittima può considerarsi ammissibile, ferma rimanendo la responsabilità gestionale dell'Amministrazione con riferimento agli elementi di fatto non illustrati nella istanza e alla loro concreta valutazione in connessione con il principio contabile.

2. Passando quindi al merito della istanza, occorre esaminare il principio contabile applicato concernente la contabilità finanziaria (allegato 4/2 al d.lgs. n. 118/2011), nella parte in cui tratta dell'accertamento delle entrate e dell'accantonamento al fondo crediti di dubbia esigibilità.

Premesso che devono essere *“accertate per l'intero importo del credito anche le entrate di dubbia e difficile esazione, per le quali non è certa la riscossione integrale, quali le sanzioni amministrative al codice della strada, gli oneri di urbanizzazione, i proventi derivanti dalla lotta all'evasione, ecc.”*, il principio contabile specifica che *“le entrate che negli esercizi precedenti a quello di entrata in vigore del presente principio applicato sono state accertate ‘per cassa’, devono continuare ad essere accertate per cassa fino al loro esaurimento. Pertanto, il principio della competenza finanziaria c.d. potenziato, che prevede che le entrate debbano essere accertate e imputate contabilmente all'esercizio in cui è emesso il ruolo ed effettuato un accantonamento al fondo crediti di dubbia esigibilità, vincolando a tal fine una quota dell'avanzo di*

amministrazione, è applicato per i ruoli emessi a decorrere dall'entrata in vigore del presente principio applicato. Anche i ruoli coattivi, relativi a ruoli emessi negli esercizi precedenti a quello di entrata in vigore del presente principio, devono continuare ad essere accertati per cassa fino al loro esaurimento. Tuttavia, ai fini di una effettiva trasparenza contabile, si ritiene opportuno indicare tali crediti, al netto del fondo crediti di dubbia esigibilità, tra le Immobilizzazioni o nell'Attivo circolante (a seconda della scadenza del credito) dello stato patrimoniale iniziale del primo anno di adozione della contabilità economico-patrimoniale con il principio della contabilità finanziaria potenziato” (paragrafo 3.3).

Peraltro, con specifico riferimento alle entrate tributarie, il principio contabile applicato distingue a seconda che l'entrata sia gestita mediante ruoli ordinari o liste di carico (quale la TARI) ovvero che la relativa riscossione avvenga per autoliquidazione del contribuente (quali ad esempio l'IMU e TASI).

Nel primo caso (paragrafo 3.7.1) l'entrata è accertata e imputata contabilmente all'esercizio in cui è emesso il ruolo, l'avviso di liquidazione e di accertamento 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).

Nel secondo caso (paragrafo 3.7.5), vige il principio dell'accertamento sulla base delle riscossioni effettuate entro la chiusura del rendiconto e, comunque, entro la scadenza prevista per l'approvazione del rendiconto (sull'applicazione del principio contabile a tale tipologia di entrate, si veda sez. reg. contr. Piemonte, delib. 14 luglio 2016, n. 94/PAR).

Infine, quanto alle entrate da “lotta all'evasione” (paragrafo 3.7.6), anche queste sono accertate per cassa quando si riferiscono alle entrate tributarie riscosse per cassa, “*salvo i casi in cui la lotta all'evasione è attuata attraverso l'emissione di avvisi di liquidazione e di accertamento, di ruoli e liste di carico, accertate sulla base di documenti formali emessi dall'ente e imputati all'esercizio in cui l'obbligazione scade (per tali entrate si rinvia ai principi riguardanti l'accantonamento al fondo crediti di dubbia esigibilità e la rateizzazione delle entrate).*”

Il paragrafo 3.7.1, relativo alle entrate ordinariamente gestite mediante ruoli o liste di carico, precisa invece che “*l'emissione di ruoli coattivi, in quanto relativi ad entrate già accertate, non comporta l'accertamento di nuove entrate. 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 alla data di entrata in vigore del decreto legislativo n. 118/2011, 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'."

3. Alla luce di quanto sopra, appare rilevante che l'ente individui il regime di gestione dell'entrata di cui è creditore nei confronti della società fallita, il criterio che era stato seguito per la contabilizzazione dell'entrata stessa fino alla data di entrata in vigore del decreto legislativo n. 118/2011 (e che eventualmente deve essere mantenuto ad esaurimento) e la tipologia dell'atto di accertamento tributario emesso (atteso che se di regola la relativa entrata è esigibile nell'esercizio di emissione, nel caso sopra indicato occorre attendere la definitività).

Sotto tale profilo, quindi, la circostanza che il credito dell'ente nei confronti della società fallita sia stato inserito nello stato passivo approvato dal giudice delegato non equivale di per sé ad una registrazione contabile quale accertamento di un'entrata secondo il principio contabile applicato di cui all'allegato 4/2.

In ogni caso, il paragrafo 3.3 specifica in via generale che *“non sono oggetto di svalutazione i crediti da altre amministrazioni pubbliche, i crediti assistiti da fidejussione e le entrate tributarie che, sulla base dei principi contabili di cui al paragrafo 3.7, sono accertate per cassa.”*

Tale precisazione (in particolare quella sulle entrate accertate per cassa) è comunque coerente con la funzione del fondo crediti di dubbia esigibilità, quale ricordata anche di recente dalla Corte Costituzionale: “il «Fondo crediti di dubbia esigibilità» assolve alla funzione di precludere l'impiego di risorse di incerta acquisizione. In sostanza esso è un fondo rettificativo, in diminuzione di una posta di entrata, finalizzato a correggere il valore nominale dei crediti dell'ente in relazione alla parte di essi che si prevede di non incassare in corso di esercizio. Per questo motivo, in parte entrata si iscrive il credito al valore nominale (punto 3.3 dell'allegato 4/2 del d.lgs. n. 118 del 2011), mentre tra le passività si inserisce l'importo di prevedibile svalutazione (art. 46 «Fondo crediti di dubbia esigibilità», del d.lgs. n. 118 del 2011 e punto 3.3 dell'allegato 4/2 del medesimo decreto), il quale viene accantonato proprio al fine di evitare un risultato di amministrazione negativo a seguito

delle eventuali minusvalenze derivanti dalla riscossione dei crediti soltanto parziale” (sent. 16 dicembre 2016, n. 279, punto 4.2 della motivazione).

4. Ciò premesso, ove il credito che l’ente vanta verso la società fallita non sia da ritenere accertabile per cassa, la mancata riscossione dell’entrata nei confronti della società fallita nella misura accertata nella contabilità finanziaria dell’ente (e quindi per l’intero ai sensi del paragrafo 3.3 citato) incide sulla quantificazione del fondo crediti di dubbia esigibilità in forza del meccanismo delineato dal principio contabile applicato (media del rapporto tra incassi e accertamenti per ciascuna tipologia di entrata).

Peraltro, tale incremento del fondo non dovrebbe essere apportato ove, come si ipotizza nella richiesta di parere, il credito nei confronti della società fallita debba ritenersi già estinto fino a concorrenza con il debito dell’ente nei confronti dello stesso soggetto (debito che contemporaneamente si estinguerebbe).

Questa conclusione sarebbe la corretta presa d’atto sotto il profilo contabile della eliminazione di due partite contrapposte nel bilancio dell’ente, quanto meno nella misura corrispondente al debito dell’ente nei confronti del privato: infatti, a norma dell’art. 56 legge fallimentare, i creditori hanno diritto di compensare coi loro debiti verso il fallito i crediti che essi vantano verso lo stesso ancorché non scaduti prima della dichiarazione di fallimento.

Tale disposizione si fonda su ragioni di equità atteso che tende ad evitare che il creditore *in bonis* debba pagare integralmente un proprio debito e concorrere invece con tutti gli altri creditori per il soddisfacimento del proprio credito (cfr. Cass., sez. VI, ord. 29.9.2016, n. 19335, secondo cui “l’art. 56, comma 1, rappresenta proprio un’ipotesi di deroga a quel principio [di *par condicio creditorum*, n.d.r.], offrendo esso stesso al creditore concorsuale una forma di autotutela, esercitabile in via di eccezione anche in sede extra-fallimentare”).

Non spetta però a questa Sezione di controllo valutare la ricorrenza nel caso concreto dei presupposti per l’operatività della norma speciale contenuta nell’art. 56 legge fallimentare che, invero, non appaiono evidenti. A tale riguardo, la soluzione espressa dal T.A.R. Lombardia con la sentenza 27 febbraio 2017, n. 469 (richiamata nella richiesta di parere) potrebbe non essere coerente con l’orientamento del giudice civile che richiede pur sempre la reciprocità dei crediti, escludendo la compensabilità di un credito verso il fallito con un debito verso la massa (Cass., sent. 14.10.1998, n. 10140; Cass., sent. 26.7.2002, n. 11030) e richiede che il debito verso il fallito sia sorto anteriormente alla dichiarazione di fallimento; d’altro canto, dalla richiesta di parere del Comune di Falconara Marittima pare di

comprendere che al momento dell'istanza di ammissione al passivo non fosse ancora sorto il debito di restituzione per gli oneri di urbanizzazione perché, diversamente, sarebbe stata quella la sede propria per chiedere l'operatività della compensazione (cfr. App. Firenze, sent. 11 gennaio 2017, n. 35, in Leggi d'Italia; Cass., Sez. Un., 14.7.2010, n. 16508; Cass., Sez. I, 8.7.2004, n. 12548).

In conclusione, gli adempimenti contabili cui l'ente dovrà dare esecuzione in attuazione del principio contabile applicato di cui all'allegato 4/2 del d.lgs. n. 118 del 2011 dipenderanno dalla posizione che la curatela manifesterà alla richiesta dell'ente di ritenere compensato il proprio debito per restituzione di oneri di urbanizzazione ovvero, in caso di dissenso, dall'accertamento della compensazione per via giudiziale.

Fino al momento dell'eventuale riconoscimento di tale compensazione (e comunque per la parte residua di credito non compensabile), il principio di prudenza richiede di considerare la mancata riscossione del credito dell'ente come rilevante ai fini della quantificazione del fondo crediti di dubbia esigibilità.

Tutto ciò premesso, la Sezione regionale di controllo per le Marche

DELIBERA

il richiesto parere alla stregua delle considerazioni che precedono.

ORDINA

alla segreteria di trasmettere la presente deliberazione al Sindaco del Comune di Falconara Marittima e al Presidente del Consiglio delle Autonomie Locali delle Marche.

Così deliberato in Ancona, nella Camera di consiglio del 14 dicembre 2017.

L'estensore
f.to Pasquale Principato

Il Presidente
f.to Maurizio Mirabella

Depositata in Segreteria in data 15 dicembre 2017

Il direttore della Segreteria
f.to Carlo Serra