



CONSIGLIO NAZIONALE DEI
DOTTORI COMMERCIALISTI E
DEGLI ESPERTI CONTABILI

Osservatorio Enti Locali

Marzo 2010

a cura
DELL'ISTITUTO DI RICERCA DEI DOTTORI
COMMERCIALISTI
E DEGLI ESPERTI CONTABILI



Stefano Ranucci

Roma, 14 aprile 2010

Indice

<u>LEGISLAZIONE</u>	3
CONVERSIONE IN LEGGE DEL DECRETO “SALVA ENTI”	3
TARIFFA D’IGIENE AMBIENTALE – TIA	4
<u>INTERPRETAZIONE</u>	7
RESPONSABILITÀ DELL’ENTE LOCALE PER LE IRREGOLARITÀ DALLE PARTECIPATE	7
LA CESSIONE DEI CREDITI ANTERIORI AL 1999	9

LEGISLAZIONE

CONVERSIONE IN LEGGE DEL DECRETO “SALVA ENTI”

Con la *Legge n. 42 del 26 marzo 2010* è stato convertito in legge il *decreto n. 2 del 25 gennaio 2010*. Le innovazioni contenute nel provvedimento, ribattezzato “decreto salva enti” sono relative ad una serie di disposizioni finalizzate al controllo e contenimento della spesa degli enti locali, attraverso misure di razionalizzazione ed il riconoscimento di nuove entrate. Il provvedimento si coordina ed integra le misure già contenute nella Legge finanziaria 2010 a conferma di una costante attenzione del governo circa gli andamenti della spesa degli enti locali.

I contenuti del provvedimento sono relativi a:

- ✓ modifiche al taglio delle giunte di comuni e provincie previsto in finanziaria;
- ✓ abolizione degli ambiti territoriali ottimali;
- ✓ fissazione dell’importo massimo agli emolumenti dei consiglieri regionali;
- ✓ indicazioni sul trattamento delle entrate extra da cessione di quote e dividendi;
- ✓ previsione di stanziamenti per i piccoli comuni per il sostenimento di spese sociali e di spese per investimenti.

In merito alla riduzione del numero di assessori di giunta comunale e provinciale il decreto interviene modificando il contenuto delle disposizioni della legge finanziaria 2010, già illustrate in un nostro precedente documento,¹ al quale si rimanda. Il provvedimento prevede che la riduzione del numero degli assessori debba essere operata a partire dalle elezioni amministrative del 2010 e quindi già da quest’anno, nei comuni e nelle provincie nelle quali si sono svolte le recenti elezioni. Il decreto prevede inoltre che il numero massimo di assessori sia pari ad un quarto del numero dei consiglieri (e non più un quinto come stabilito dalla finanziaria), inserendo all’interno del calcolo dei consiglieri del comune e dei consiglieri della provincia rispettivamente anche il sindaco ed il presidente della provincia. Resta comunque programmata al 2011 la riduzione dei consiglieri comunali e provinciali.

Il provvedimento conferma l’abolizione della figura del Difensore civico comunale a partire dal 2011; le funzioni di quest’ultimo potranno però essere attribuite, mediante apposita convenzione al Difensore civico della provincia territorialmente competente, di fatto dunque

¹ Si veda sul punto l’Osservatorio Enti Locali del febbraio 2010.

la norma istituisce la figura del Difensore civico provinciale abolendo quella del Difensore civico comunale. Anche per le circoscrizioni è confermata l'abolizione ma solo per quei comuni con una popolazione inferiore ai 250.000 abitanti. I Comuni con popolazione superiore ai 250.000 abitanti hanno la facoltà di articolare il territorio in circoscrizioni la cui popolazione media non può essere inferiore a 30.000 abitanti.

Tra le principali novità contenute nel provvedimento vi è la soppressione delle Autorità d'ambito territoriale. Gli ambiti di intervento territoriali ottimali ATO, rappresentano le aree territoriali sulla base delle quali sono gestiti ed organizzati i servizi idrici e la gestione dei rifiuti. Entro un anno dall'entrata in vigore della Legge (ovvero entro il marzo 2011) le Regioni dovranno emanare delle leggi per l'attribuzione, si presume alle provincie, delle funzioni precedentemente svolte dalle autorità d'ambito territoriale.

All'art.3 del decreto è stabilito che per tutte le regioni, a partire dal prossimo rinnovo del consiglio regionale l'importo degli emolumenti e di tutte le utilità, comunque denominate, concesse ai consiglieri comunali non devono superare l'indennità spettante ai membri del Parlamento.

Il provvedimento normativo disciplina inoltre, il trattamento di alcune poste di natura finanziaria, in particolare stabilisce che per le entrate da alienazioni e cessioni di quote, gli enti che hanno effettuato l'esclusione dai calcoli per il 2009 devono ripeterla anche per gli anni 2010 e 2011; inoltre per gli enti che hanno ottenuto dividendi extra da operazioni straordinarie delle società quotate, i vincoli previsti dal patto di stabilità sono calcolati al saldo medio relativo al periodo dal 2003 al 2007 e non dal 2005 al 2007, al fine di diluire l'effetto causato del provento straordinario.

Tra gli interventi finalizzati al miglioramento delle condizioni finanziarie degli enti locali sono previste nuove entrate per i piccoli comuni. Sono stati infatti stanziati circa 45 milioni di euro a favore dei piccoli comuni per spese sociali e fino a 42 milioni di euro per spese per investimenti.

TARIFFA D'IGIENE AMBIENTALE – TIA

La Tariffa di Igiene Ambientale (TIA) entra a far parte nei bilanci dei Comuni che la hanno adottata, con l'approvazione dei rendiconti preventivi 2010.

La *sentenza della Corte Costituzionale numero 268 del 2009* aveva sancito ufficialmente la natura tributaria della TIA, determinando la necessità, per i Comuni che avessero deciso di adottarla, dell'inserimento all'interno dei bilanci dell'ente delle entrate per i proventi derivanti dalle tariffe e delle uscite collegate ai costi del servizio. Il rispetto delle condizioni del patto di

stabilità obbliga i Comuni a valutare attentamente gli importi complessivi delle tariffe, che dovranno essere pari all'importo totale delle uscite, al fine di scongiurare il peggioramento del saldo di bilancio.

Allo scopo di fornire indicazioni utili per l'inserimento nei bilanci dei comuni delle entrate e delle uscite derivanti dalla TIA l'Associazione nazionale dei Comuni Italiani ANCI e l'IFEL hanno emanato una circolare esplicativa. La circolare chiarisce alcuni punti lasciati aperti a seguito della sentenza della Corte Costituzionale, in attesa di una pronuncia del legislatore, tali punti sono relativi a:

- ✓ coordinamento e compatibilità tra la TARSU e la TIA;
- ✓ rimborso Iva agli utenti;
- ✓ effetti della sentenza della Corte Costituzionale sulla modalità di contabilizzazione del tributo;
- ✓ necessità di modifiche al regolamento comunale per adeguarlo alle natura tributaria della TIA.

In relazione al primo punto la circolare chiarisce che è sicuramente errato sostenere che dal 10 gennaio 2010 la TARSU sia definitivamente abrogata e che i comuni non sono più legittimati ad utilizzarla. La tesi di illegittimità della TARSU nasce da una non corretta interpretazione della normativa sul regime transitorio e dal dettato del *comma 6 del art. 238 del DLS n. 152 del 29 gennaio 2006*; in base a tali disposizioni, fino alla emanazione del regolamento attuativo della nuova Tariffa (TIA) “continuano ad applicarsi le discipline vigenti”. La normativa non dispone però la illegittimità della TARSU, ma disciplina solo il regime transitorio di passaggio dalla TARSU alla TIA per evitare che si verifichi l'assenza di un valido riferimento normativo. La tesi della applicabilità di entrambi i regimi (sebbene ogni Comune possa optare solo per uno dei due) è confermata anche dal contenuto del recente decreto “Milleproroghe” (*art.8 comma 3 del DL 30 dicembre 2009 n. 194*) che dispone che i comuni che vogliono adottare la Tariffa Integrata Ambientale (TIA) possono (e non devono) farlo ai sensi delle disposizioni legislative e regolamentari vigenti.

Il secondo degli argomenti affrontati nella circolare dell'ANCI è relativo alla questione sul rimborso Iva agli utenti. Secondo l'ANCI il problema del rimborso dell'Iva agli utenti “non può essere considerato un problema dei Comuni e delle loro aziende, in quanto gli stessi, agendo di fatto come sostituti d'imposta, hanno riversato allo Stato gli importi riscossi a tale titolo”. Si legge ancora nella circolare che la soluzione alla questione deve essere individuata dal Governo attraverso un opportuno intervento legislativo. L'ANCI consiglia, infine, di rispondere alle domande di rimborso presentate in maniera argomentata ed interlocutoria

rinviano la soluzione del problema all'emanazione di una norma di legge o di un orientamento di prassi da parte del Governo o dell'Agenzia delle entrate.

In relazione agli effetti della sentenza della Corte di Cassazione sul bilancio comunale l'ANCI, in assenza di interventi legislativi che stabiliscano una "specialità" nel prelievo sui rifiuti, ritiene che il trattamento contabile da applicare per la TIA si assimiliabile a quello degli altri tributi comunali e pertanto:

- le entrate derivanti dalle tariffe, anche se riscossi dal soggetto gestore confluiscono nella tesoreria comunale e costituiscono entrate tributarie dell'ente;
- la remunerazione del servizio di igiene urbana, deve essere versata dal Comune al gestore e costituisce un'uscita di parte corrente;
- nel deliberare le tariffe per l'anno 2010 il Comune deve tenere conto del costo del servizio pagato al gestore comprensivo dell'Iva.

In ultimo la circolare dell'ANCI si sofferma sugli adempimenti urgenti che i Comuni devono realizzare per consentire la piena operatività e funzionamento del nuovo regime tributario sui rifiuti. In particolare l'ANCI suggerisce ai comuni la necessità di emanazione o di revisione del Regolamento di applicazione della Tariffa (si veda lo schema di seguito) e la opportunità di definire i rapporti tra il Comune ed il Soggetto gestore con particolare riguardo alla fase dell'accertamento e della riscossione del tributo.

Elementi per la revisione del Regolamento Comunale della Tariffa d'igiene ambientale

▪ Conferma della istituzione della tariffa avente natura tributaria
▪ Eliminazione e correzione dei termini contenuti nel regolamento riferibili alle natura non tributaria delle entrate (es. fattura o cliente ecc.)
▪ Previsione della modalità di determinazione della tariffa attraverso l'individuazione di opportuni parametri
▪ Definizione delle modalità di riscossione della Tariffa
▪ Previsioni di sanzioni relative al tardivo, parziale o omesso pagamento
▪ Definizione degli aspetti procedurali relativi a: <ul style="list-style-type: none">○ modalità e termini di presentazione delle denunce o dichiarazioni○ interesse da applicare ai pagamenti tardivi○ somma al di sotto della quale non si procede alla riscossione coattiva○ modalità di presentazione dell'interpello
▪ Modalità e tempistica per l'approvazione del Piano Finanziario
▪ Revisione dei documenti di pagamento al fine di renderli conformi agli analoghi documenti di carattere tributario

INTERPRETAZIONE

RESPONSABILITÀ DELL'ENTE LOCALE PER LE IRREGOLARITÀ DALLE PARTECIPATE

La sentenza Corte dei Conti n. 67 del 2009 ha confermato l'indirizzo giurisprudenziale in base al quale un ente locale è responsabile per le irregolarità contabili realizzate delle proprie società partecipate. Sulla base delle indicazioni contenute nella sentenza, il controllo sulla integrità del patrimonio pubblico e sulla sana e corretta gestione delle risorse, tale da non alterare gli equilibri di bilancio dell'ente, si estende anche ai comportamenti delle società partecipate.

La Corte, attraverso il potere di controllo sulle operazioni che possono determinare uno squilibrio nel bilancio dell'ente locale, ha bocciato un'operazione di natura finanziaria tra un Comune ed una sua partecipata. L'operazione abiurata dalla Corte prevedeva, da parte di un Comune la sottoscrizione di un aumento di capitale di una sua partecipata al 100% realmente effettuata a ridosso della chiusura d'esercizio. Il Comune aveva correttamente iscritto in preventivo al Titolo II della spesa, tra le spese in conto capitale, gli importi da versare; la società partecipata di contro aveva contabilizzato le somme come trasferimenti in conto futuro aumento di capitale, salvo poi, a seguito dell'aumento del patrimonio netto, avere portato a diminuzione dello stesso patrimonio netto incrementato la perdita maturata nell'esercizio.

La magistratura contabile ha contestato la modalità di contabilizzazione dell'operazione, riconoscendo nella stessa un'operazione di finanziamento a copertura della perdita presunta (e già presumibile da parte degli amministratori e dell'ente locale al momento della sottoscrizione dell'aumento di capitale), piuttosto che di un'operazione di aumento di capitale.

Secondo la Corte dei Conti, infatti, la corretta imputazione nel bilancio dell'ente avrebbe dovuto prevedere l'iscrizione degli importi trasferiti alla partecipata tra le spese correnti e non tra le spese di investimento in quanto non ci sarebbe stato nessun effettivo incremento di capitale.

I principi richiamati dalla Corte, sono il principio di attendibilità e veridicità del bilancio e di pareggio finanziario e l'art. 119 della Costituzione che prevede l'impossibilità da parte dell'ente di finanziare, attraverso il ricorso all'indebitamento, un incremento delle passività patrimoniali (la copertura della perdita della partecipata) e degli oneri finanziari a carico di ogni esercizio.

Di notevole interesse sono le implicazioni che la sentenza determina in relazione alla possibilità da parte della Corte dei Conti di sottoporre a controllo l'operato degli amministratori delle società partecipate. Sul punto estremamente chiara è la posizione ribadita anche dalla *Corte di Cassazione – Sezioni Unite – nella sentenza n. 26806 del dicembre 2009*. La Suprema Corte interrogata sul difetto o meno di legittimità della Corte dei Conti in merito alla giurisdizione sulle società partecipate da un ente locale afferma: “quando si discute del riparto della giurisdizione tra Corte dei Conti e giudice ordinario, occorre avere riguardo al rapporto di servizio tra l'agente e la pubblica amministrazione, ma che per tale può intendersi anche una relazione con la pubblica amministrazione caratterizzata dal fatto di investire un soggetto, altrimenti estraneo all'amministrazione medesima, del compito di porre in essere in sua vece un'attività, senza che rilevi né la natura giuridica dell'atto di investitura – provvedimento, convenzione o contratto – né quella del soggetto che la riceve, sia essa una persona giuridica o fisica, privata o pubblica”. E prosegue “l'affidamento da parte di un ente pubblico ad un soggetto esterno, da esso controllato, della gestione di un servizio pubblico integra quindi una relazione funzionale incentrata sull'inserimento del soggetto medesimo nell'organizzazione funzionale dell'ente pubblico e ne implica, conseguentemente l'assoggettamento alla giurisdizione della Corte dei Conti per danno erariale, a prescindere dalla natura privatistica dello stesso soggetto e dello strumento contrattuale con il quale si sia costituito ed attuato il rapporto” (...) “si è sottolineato che si esercita attività amministrativa non solo quando si svolgono pubbliche funzioni e poteri autoritativi, ma anche quando, nei limiti consentiti dall'ordinamento si perseguono le finalità istituzionali proprie dell'amministrazione pubblica mediante un'attività disciplinata in tutto o in parte dal diritto privato; con la conseguenza (...) che (...) il dato essenziale che radica la giurisdizione della corte contabile è rappresentato dall'evento dannoso verificatosi a carico di una pubblica amministrazione e non più dal quadro di riferimento – pubblico o privato – nel quale si colloca la condotta produttiva del danno”.

In sintesi dunque spetta alla Corte dei Conti il giudizio sulla legittimità dei comportamenti delle società partecipate sotto il controllo esclusivo di un ente locale, laddove la società partecipata persegua la tutela e soddisfazione di un interesse pubblico e laddove possa verificarsi l'ipotesi di un danno di natura patrimoniale per l'ente pubblico.

Da ciò deriva la sottoposizione degli amministratori delle società partecipate, oltre che alla disciplina civilistica anche alle regole di contabilità pubblica, onde evitare il verificarsi di ipotesi di danno al patrimonio pubblico.

LA CESSIONE DEI CREDITI ANTERIORI AL 1999

Con la *sentenza della Cassazione sezione civile n. 6038 deposita nel marzo 2010* sono state fornite utili indicazioni in relazione alle forme necessarie per la cessione dei crediti vantati nei confronti degli enti locali.

La Corte, attraverso un'articolata ricostruzione delle disposizioni normative relative alla modalità di cessione dei crediti vantati nei confronti di strutture della pubblica amministrazione, ha per la prima volta chiarito il regime da applicare nei confronti dei Comuni.

La Corte era chiamata a decidere in relazione alla validità della cessione di crediti vantati nei confronti del Comune di Cesenatico effettuata da un imprenditore (poi fallito) a vantaggio di una società. Il Comune eccepeva alla società ricorrente la inopponibilità della cessione del credito in virtù delle combinate disposizioni contenute nelle seguenti disposizioni: *Legge n. 2248 del 186, Regio Decreto 2440 del 1923 e Legge n. 203 del 1991*.

Tali norme prevedono per la cessione dei crediti la forma dell'atto pubblico o della scrittura privata autenticata, oltre che la notifica della cessione all'Amministrazione pubblica.

La Cassazione ha chiarito che le disposizioni contenute nel *Regio decreto 2440 del 1923 all'art. 69 comma 3*, che prevedono la notifica dell'atto di cessione sottoscritto con atto pubblico o scrittura privata autenticata, sono da applicare alla sola Amministrazione statale e non si applicano nei confronti degli enti locali. Sostiene infatti la Corte, confermando il precedente orientamento contenuto nella sentenza n.17496 del 2008, che “non è dato evincere (dall'esame della giurisprudenza della Corte) una motivata affermazione che la disciplina della cessione dei crediti verso lo Stato dettata dal *R.D. n. 2440 del 1923 art. 69 comma 3* sia riferibile alla Pubblica Amministrazione nel suo complesso (enti pubblici territoriali compresi).(....)”. “Ne consegue che (....) il disposto del *R.D. n. 2440 del 1923 (...)* specificamente riguardante l'amministrazione statale, non era direttamente applicabile alla fattispecie in esame (trasferimento dei crediti nei confronti di un ente locale), in mancanza di un esplicito richiamo della norma ivi contenuta nell'ordinamento degli enti locali.

Inoltre, detta norma neppure poteva essere applicata per analogia – stante il suo carattere eccezionale – alle cessioni dei crediti verso gli enti locali, nascenti da attività svolte con mezzi privatistici, derogando il disposto dell'art. 69 comma 3, alla normativa generale privatistica in materia di cessione di crediti (art. 1260 c.c. e segg).”

Si ricorda infine, che l'interpretazione della Corte è applicabile alle cessioni di crediti nei confronti degli enti locali avvenute prima del 1999, ovvero prima dell'entrata in vigore del *D.P.R. 21 dicembre 1999 n. 554*. In base all'art. 115 del *D.P.R. 554 del 1999*, applicabile

anche agli enti ed alle amministrazioni locali (art.2), è stabilito che: “ai sensi dell’art. 26 comma 5 della legge quadro sui lavori pubblici², le cessioni di crediti vantati nei confronti delle amministrazioni pubbliche a titolo di corrispettivo di appalto possono essere effettuate dagli imprenditori a banche o intermediari finanziari disciplinati dalle leggi in materia bancaria e creditizia, il cui oggetto sociale preveda l’esercizio dell’attività di acquisto di crediti d’impresa. La cessione deve essere stipulata mediante atto pubblico o scrittura privata autenticata e deve essere notificata all’amministrazione debitrice. La cessione del credito da corrispettivo dell’appalto è efficace e opponibile alla P.A. qualora questa non la rifiuti con comunicazione da notificarsi al cedente ed al concessionario entro quindici giorni.”

In conclusione per la cessioni di crediti vantati nei confronti di enti locali effettuate precedentemente al 1999 non è richiesto l’atto pubblico o la scrittura privata autenticata e la successiva notifica all’ente; tali adempimenti sono invece richiesti, per le cessioni di crediti vantati nei confronti di enti ed organizzazioni dell’Amministrazione dello Stato antecedenti al 1999 e per tutte le cessioni di crediti vantati nei confronti della Amministrazione statale o degli enti locali se avvenute dopo il 2000.

² Legge 11 febbraio 1994 n.109, legge quadro in materia di lavori pubblici.