



CONSIGLIO NAZIONALE DEI
DOTTORI COMMERCIALISTI E
DEGLI ESPERTI CONTABILI

Osservatorio Enti Locali

Settembre 2013

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



Stefano Ranucci

Roma, 14 ottobre 2013

Indice

PRASSI **3**

**REVISORI DEGLI ENTI LOCALI: DEFINIZIONE DELLE MODALITÀ E DEI TERMINI DI VERSAMENTO
DEL CONTRIBUTO PER L'ISCRIZIONE NELL'ELENCO DETENUTO PRESSO IL MINISTERO
DELL'INTERNO** **3**

I soggetti tenuti al pagamento del contributo **3**

Le modalità di effettuazione del versamento e gli adempimenti a carico dei revisori **4**

GIURISPRUDENZA **5**

**PARERE DELLA CORTE DEI CONTI SUL RICONOSCIMENTO DEL DEBITO FUORI BILANCIO A
SEGUITO DI DECRETO INGIUNTIVO** **5**

Le disposizioni normative in tema di debiti fuori bilancio **6**

Struttura e contenuto del parere della Corte dei Conti dell'Emilia Romagna **7**

Le conclusioni dei magistrati contabili e gli effetti per gli enti locali **9**

PRASSI

Revisori degli enti locali: definizione delle modalità e dei termini di versamento del contributo per l'iscrizione nell'elenco detenuto presso il Ministero dell'Interno

Con il Decreto del Ministero dell'Interno del 21 giugno 2013 pubblicato nella Gazzetta Ufficiale del 12 settembre 2013 n. 214 sono stati individuati i termini e le modalità per il pagamento del contributo per l'iscrizione nell'elenco dei revisori degli enti locali gestito dal Ministero dell'Interno.

Come noto, con il Decreto n. 23 del 15 febbraio 2012 il Ministero dell'Interno ha dato attuazione all'art. 16, comma 25, del decreto-legge 13 agosto 2011, n. 138¹ disciplinando le modalità di istituzione dell'elenco dei revisori dei conti degli enti locali e la procedura di scelta dell'organo di revisione economico-finanziario.

Con il successivo Decreto del 20 giugno 2012, n. 79, all'art. 4-bis comma 2, è stato disposto che i soggetti iscritti nell'elenco dei revisori dei conti degli enti locali e quelli che presentano domanda di iscrizione nel citato elenco sono tenuti a versare un contributo annuo di €25. Tale contributo è finalizzato al rimborso/finanziamento delle spese sostenute dal Ministero dell'Interno in relazione:

- alla realizzazione dell'attività di raccolta, elaborazione e gestione dei dati necessari alla formazione del registro;
- all'avvio di iniziative di formazione a distanza.

Il citato art. 4 bis comma 2 del D.L. 79/2012 stabiliva, inoltre, che con successivo Decreto del Ministero dell'Interno di natura non regolamentare fossero individuate le modalità di versamento del contributo dovuto dai soggetti destinatari della disposizione. A tale finalità risponde il D.M. del 21 giugno 2013 pubblicato in G.U. n. 214 del 12 settembre 2013.

I soggetti tenuti al pagamento del contributo

Il Decreto ministeriale in oggetto all'art. 1 stabilisce che sono tenuti al versamento del contributo annuo di 25 euro tutti i soggetti iscritti nell'elenco dei revisori dei conti degli enti locali istituito in base alle disposizioni dettate dal Decreto del Ministro dell'Interno n. 23 del 15 febbraio 2012. Tale importo deve essere versato annualmente entro il termine del 30 aprile.

Si ritiene opportuno chiarire che sono tenuti ad effettuare il suddetto versamento sia i revisori iscritti nell'elenco e che già rivestono il ruolo di revisore presso gli enti locali, sia i soggetti che risultano iscritti nell'elenco alla data del 1° marzo 2013 anche se non rivestono alcun incarico di revisore presso enti locali.

¹Come convertito con modificazioni nella legge 14 settembre 2011, n. 148

Esclusivamente per l'annualità 2013 il DM ha previsto come data ultima per effettuare il pagamento il giorno lunedì 11 novembre 2013 (ovvero 60 giorni dopo l'emanazione del decreto), mentre a partire dal prossimo anno il contributo dovrà essere versato nel termine ordinario del 30 aprile.

Le modalità di effettuazione del versamento e gli adempimenti a carico dei revisori

Il versamento di 25 euro deve essere effettuato utilizzando il conto corrente postale n. 1013096209, intestato a: TESORERIA VITERBO- MINISTERO INTERNO - ART 4 BIS DL. 79/2012. Nella causale del versamento occorre indicare: "CONTRIBUTO DEI REVISORI DEI CONTI DEGLI ENTI LOCALI ANNO 2013 e successivamente inserire il codice fiscale del revisore.

Entro il medesimo termine per effettuare il versamento (11 novembre per il 2013 e 30 aprile a partire dal 2014) i revisori iscritti nell'elenco sono tenuti a comunicare al Ministero dell'Interno le coordinate del versamento effettuato. Tali coordinate devono essere comunicate attraverso la pagina internet del Ministero dell'Interno, sezione finanza locale all'indirizzo: <http://www.finanzalocale.interno.it/apps/revisori.php> utilizzando le proprie credenziali personali per l'accesso.

Il Ministero dell'Interno verificherà successivamente la corrispondenza dei dati inseriti (relativi ai versamenti effettuati) con la documentazione contabile inoltrata dal competente Centro di Poste per l'assunzione dei conseguenti eventuali provvedimenti.

Le disposizioni contenute nel Decreto del Ministero dell'Interno, tuttavia non chiariscono quali sono i provvedimenti conseguenti il mancato o tardivo versamento dell'importo dovuto, ovvero i provvedimenti conseguenti la tardiva o mancata comunicazione degli estremi del versamento. Il Decreto, infatti, non prevede alcuna sanzione nell'ipotesi di mancato adempimento degli obblighi previsti dall'art. 4-bis comma 2 del DM n. 79/2009.

Tuttavia, da una lettura congiunta del Decreto che disciplina le modalità di formazione dell'elenco (D.L. 15 febbraio 2012 n.23) e della successiva circolare interpretativa (circolare FL/7/2012) si ritiene di poter escludere che il mancato versamento o la mancata comunicazione comporti la cancellazione o la mancata iscrizione nell'elenco dei revisori dei conti degli enti locali. Nessuna disposizione normativa o regolamentare² prevede infatti, quale requisito per l'iscrizione o per il mantenimento dell'iscrizione nell'elenco, l'obbligo di aver effettuato il versamento del contributo e di aver successivamente comunicato gli estremi di tale versamento

al Ministero dell'Interno.

² Nemmeno il Decreto del 20 giugno 2012, n. 79, all'art. 4-bis, comma 2 istitutivo dell'obbligo di effettuazione del versamento

GIURISPRUDENZA

Parere della Corte dei Conti sul riconoscimento del debito fuori bilancio a seguito di decreto ingiuntivo

Con il parere n. 242/2013 del 25 giugno 2013 la Corte dei Conti sezione regionale controllo dell'Emilia Romagna ha fornito utili chiarimenti in merito alla possibilità da parte degli enti locali, di riconoscere quali debiti fuori bilancio le obbligazioni passive dell'ente derivanti da decreti ingiuntivi esecutivi.

Come noto le ipotesi per il riconoscimento di un debito fuori bilancio sono previste dall'art. 194 del TUEL³. Tale articolo stabilisce la specifica disciplina, relativa al trattamento di peculiari obbligazioni passive dell'ente locale che si sottraggono alle ordinarie modalità di sostenimento della spesa, contenute nel TUEL e illustrate nei principi contabili dell'Osservatorio per la finanza e la contabilità degli enti locali.

Il parere dalla Corte è stato rilasciato su richiesta dal Sindaco del Comune di Parma che aveva posto ai magistrati contabili i due quesiti di seguito sintetizzati:

1. se in materia di debiti fuori bilancio degli enti locali, l'espressione "sentenze esecutive" di cui all'art. 194 comma 1 del D.lgs. 267/2000 deve essere intesa nel senso di provvedimenti giudiziari esecutivi da cui derivano debiti pecuniari a carico dell'ente e pertanto, comprensiva anche dei decreti ingiuntivi esecutivi.
2. Se, nell'ipotesi di decreto ingiuntivo esecutivo, recante la condanna al pagamento di interessi di mora maturati su ritardati pagamenti causati dalla necessità di rispettare i vincoli del patto di stabilità, sia praticabile un accordo transattivo con la controparte, ed in tal caso quali siano le modalità ed i profili di responsabilità del riconoscimento degli interessi di mora come debito fuori bilancio.

La Corte, nell'ambito delle proprie considerazioni di diritto, ha ritenuto inammissibile il secondo quesito perché non rientrante nell'ambito delle proprie competenze in tema di interpretazione di norme di contabilità pubblica e si è limitata ad esprimere un parere esclusivamente sul primo quesito relativo alla possibilità di riconoscere quali debiti fuori bilancio le obbligazioni passive derivanti da decreti ingiuntivi.

Di seguito, dopo aver brevemente richiamato la disciplina dettata dal art. 194 del TUEL, sono illustrate le considerazioni effettuate dai magistrati contabili.

³ Decreto legislativo 267 del 2000.

Le disposizioni normative in tema di debiti fuori bilancio

Come ricordato, la disciplina del riconoscimento dei debiti fuori bilancio è contenuta all'art. 194 del D.Lgs 267 del 2000 (TUEL). Il citato articolo prevede che in sede di delibera consiliare di adozione dei provvedimenti per la salvaguardia degli equilibri di bilancio, sia possibile riconoscere la legittimità di specifiche e ben individuate obbligazioni passive dell'ente formatesi secondo un iter non conforme a quello ordinariamente previsto dalle disposizioni del TUEL in tema di sostenimento delle spese. Le obbligazioni passive dell'ente assunte in conformità all'art. 194 del TUEL prendono il nome di debiti fuori bilancio in quanto non originariamente contenuti nel bilancio di previsione e nelle sue successive variazioni.

Secondo quanto espressamente previsto nell'art. 194 TUEL, il riconoscimento di legittimità dei debiti fuori bilancio può avvenire esclusivamente in relazione alle obbligazioni passive dell'ente derivanti da:

- a) sentenze esecutive;
- b) copertura di disavanzi di consorzi, di aziende speciali e di istituzioni, nei limiti degli obblighi derivanti da statuto, convenzione o atti costitutivi, purché sia stato rispettato l'obbligo di pareggio del bilancio di cui all'articolo 114 e il disavanzo derivi da fatti di gestione;
- c) ricapitalizzazione, nei limiti e nelle forme previste dal codice civile o da norme speciali, di società di capitali costituite per l'esercizio di servizi pubblici locali.
- d) procedure espropriative o di occupazione d'urgenza per opere di pubblica utilità;
- e) acquisizione di beni e servizi, in violazione degli obblighi di cui ai commi 1, 2 e 3 dell'articolo 191 del TUEL, nei limiti degli accertati e dimostrati utilità e arricchimento per l'ente, nell'ambito dell'espletamento di pubbliche funzioni e servizi di competenza.

L'elencazione prevista dall'art. 194 del TUEL ha valore tassativo ed esclude la possibilità del riconoscimento di debiti fuori bilancio in ipotesi differenti rispetto ad esse. La motivazione di un'elencazione tassativa delle ipotesi di riconoscimento di legittimità dei debiti fuori bilancio si giustifica in ragione della modalità con la quale l'ente ha assunto l'obbligazione passiva nei confronti del terzo, ovvero in violazione delle disposizioni contabili previste dal TUEL per l'assunzione di una spesa.

Come espressamente chiarito nella Circolare del Ministero dell'Interno del 20 settembre 1993 n. F.L. 21/1993, i debiti fuori bilancio rappresentano obbligazioni verso terzi per il pagamento di una determinata somma di denaro che gravano sull'ente e che sono state assunte in violazione delle norme giuscontabili che regolano i procedimenti di spesa degli Enti Locali.

Nello specifico il debito fuori bilancio è un'obbligazione dell'ente maturata senza che siano stati adottati i dovuti adempimenti per l'assunzione dell'impegno di spesa come disciplinati dalle disposizioni del TUEL.

Il debito fuori bilancio rappresenta, pertanto, una "patologia contabile" per gli enti locali che solo in presenza di specifiche condizioni può essere successivamente sanata mediante provvedimento adottato dall'ente medesimo.

Ai fini dell'ottenimento del riconoscimento di legittimità quale debito fuori bilancio, l'obbligazione passiva derivante da una delle ipotesi previste dall'art. 194, deve presentare alcuni requisiti puntualmente indicati dal Ministero dell'Interno nella citata circolare del 1993.

In primo luogo il debito deve essere certo, ovvero vi deve essere l'effettiva esistenza dell'obbligazione di dare da parte dell'ente.

Il debito deve, inoltre, essere liquido ovvero deve essere individuato il soggetto debitore e l'importo del debito deve essere determinato o determinabile.

In ultimo il debito deve essere esigibile, ovvero il pagamento non deve essere dilazionato da termine o sottoposto a condizione.

Le disposizioni normative non prevedono, dunque, ipotesi differenti da quelle previste dall'art. 194 per il riconoscimento di legittimità di obbligazioni assunte in difformità alle disposizioni contabili del TUEL. Pertanto, l'allargamento delle ipotesi di riconoscimento di debiti fuori bilancio può avvenire -escludendo modifiche legislative- esclusivamente attraverso interpretazioni estensive delle fattispecie previste dall'art. 194 TUEL effettuate dalla Corte dei Conti.

Struttura e contenuto del parere della Corte dei Conti dell'Emilia Romagna

La Corte dei Conti sezione regionale di controllo dell'Emilia Romagna, chiarisce che il parere richiesto afferisce all'interpretazione da assegnare all'art. 194 comma 1 lettera a) del D.Lgs 267/2000. Nello specifico il quesito posto ai magistrati contabili riguarda la possibilità di considerare i provvedimenti giudiziari esecutivi da cui derivano debiti pecuniari a carico dell'ente (decreti ingiuntivi esecutivi) alla stregua di "sentenze esecutive" ai fini del riconoscimento di legittimità come debiti fuori bilancio previste dal citato art. 194 del TUEL.

Prima di entrare nel merito del quesito, i magistrati contabili, richiamando la giurisprudenza della Suprema Corte⁴, precisano che la possibilità di applicazioni analogiche di una fattispecie normativa ad altre fattispecie affini, sebbene non espressamente contemplate, è possibile qualora la norma abbia carattere di eccezionalità e le fattispecie non menzionate possano essere

⁴ Cassazione Civile Sezione III del 12/03/2013 n. 6105

ricomprese nell'ambito di applicazione della norma alla luce della *ratio* della disposizione normativa stessa e dei fini perseguiti dal legislatore.

In relazione alla prima caratteristica (l'eccezionalità della disposizione normativa) i magistrati, richiamando il parere 188/2011 della Sezione regionale per il controllo della Campania, riscontrano nelle disposizioni contenute all'art. 194 del TUEL quel carattere di eccezionalità e di specificità delle ipotesi normate, che consente un'interpretazione estensiva e analogica di tali fattispecie in coerenza con le finalità perseguite dal legislatore.

Successivamente i magistrati contabili sottolineano le caratteristiche di trasparenza della specifica procedura contabile di riconoscimento prevista dal legislatore all'art. 194 TUEL. Come evidenziato in precedenti pareri della Corte⁵ la procedura per il riconoscimento di un debito fuori bilancio è infatti imperniata sulla presa di coscienza, da parte dell'organo consiliare dell'ente locale, dell'esistenza dell'obbligazione passiva e sulla rimodulazione delle previsioni di bilancio quale unica e tipica procedura per la riconduzione della spesa nell'alveo della contabilità dell'ente.

I magistrati contabili sottolineano, inoltre, la mancanza di disposizioni normative che vietino l'interpretazione analogica della procedura eccezionale di riconoscimento dei debiti fuori bilancio a fattispecie non espressamente indicate all'art. 194 TUEL e che risultino coerenti con le finalità perseguite dal legislatore.

In considerazione di tali aspetti, i magistrati contabili ritengono possibile l'applicazione della procedura di riconoscimento dei debiti fuori bilancio prevista dall'art. 194 del TUEL anche a quelle fattispecie, non espressamente elencate nel citato articolo, ma che perseguono finalità analoghe a quelle indicate dal legislatore.

I magistrati contabili, in sintesi, concludono che è possibile un'interpretazione estensiva della procedura di riconoscimento dei debiti fuori bilancio anche ad altre fattispecie non espressamente elencate all'art. 194 TUEL. L'interpretazione estensiva è possibile in considerazione:

- del carattere di eccezionalità e di trasparenza della procedura prevista dall'art. 194 TUEL;
- della mancanza di una specifica disposizione normativa che limiti ai casi tassativamente indicati nell'art. 194 TUEL l'applicazione di tale procedura.

Tuttavia la procedura di riconoscimento del debito fuori bilancio è possibile esclusivamente per fattispecie analoghe a quelle indicate all'art. 194 TUEL e che realizzino finalità coerenti con la *ratio* della norma e con le finalità previste dal legislatore.

⁵ Corte dei Conti, sezione regionale di controllo per la Campania parere n. 384/2011

I giudici della Corte dei Conti, dopo aver chiaramente indicato che un'interpretazione estensiva delle disposizioni contenute all'art. 194 TUEL è possibile e rientra nelle competenze della Corte, si concentrano sulla valutazione del livello di omogeneità tra l'ipotesi espressamente prevista dall'art. 194 TUEL relativa alle sentenze esecutive e l'ipotesi di decreto ingiuntivo esecutivo indicata nella richiesta di parere. In relazione a tale ultimo aspetto, i magistrati contabili precisano che l'assimilazione dei decreti ingiuntivi esecutivi alle sentenze esecutive è stata già ribadita dalle Sezioni unite per la Regione Sicilia con la deliberazione n. 9 del 2005 e dalla Sezione regionale di controllo per la Toscana con la delibera n. 132/2010 nella quale espressamente si afferma che “alla sentenza propriamente intesa deve essere equiparato per ragioni sistematiche il decreto ingiuntivo...”

I giudici richiamano inoltre la circolare n. 8/2006 del MEF nella quale si afferma che “nella definizione di sentenza possa farsi rientrare [ai fini dell'applicazione della procedura prevista dall'art. 194 TUEL] anche il lodo arbitrale e il decreto ingiuntivo”.

In ultimo, la Corte contabile, richiama il contenuto dell'art. 14 comma 1 della legge 30/1997 nel quale si afferma che le amministrazioni pubbliche “completano le procedure per l'esecuzione dei provvedimenti giurisdizionali e dei lodi arbitrali aventi efficacia esecutiva e comportanti l'obbligo di pagamento di somme di denaro entro centoventi giorni dalla notificazione del titolo esecutivo. Prima di tale termine il creditore non può procedere ad esecuzione forzata né alla notifica di atti di precetto”.

La lettura combinata della giurisprudenza consolidata della Corte dei Conti, delle interpretazioni ministeriali e delle disposizioni normative richiamate, consente ai giudici contabili di concludere che “l'espressione sentenze esecutive di cui all'art. 194, comma 1 lettera a) del D.Lgs 267/2000 possa essere interpretata estensivamente con riferimento ai provvedimenti giudiziari esecutivi da cui derivino debiti pecuniari a carico dell'ente locale e specificamente, ai decreti ingiuntivi esecutivi.”

Le conclusioni dei magistrati contabili e gli effetti per gli enti locali

La posizione assunta dalla Corte dei Conti sezione regionale di controllo Emilia Romagna, interviene su una tematica che è stata in passato già affrontata dai magistrati contabili. Le posizioni assunte dalle Corti contabili, non sono però state sempre omogenee e concordi nel ritenere estensibile la procedura di riconoscimento dei debiti fuori bilancio ad ipotesi differenti da quelle espressamente elencate al comma 1 dell'art. 194 del TUEL. Pronunce più recenti, tuttavia, hanno precisato che l'elencazione tassativa prevista dall'art. 194 TUEL può essere estesa, attraverso un'interpretazione analogica della Corte, anche a fattispecie assimilabili a

quelle elencate dall'art. 194 TUEL. In continuità con le ultime pronunce i magistrati emiliani prevedono la possibilità di estendere la procedura di riconoscimento dei debiti fuori bilancio ai decreti ingiuntivi esecutivi. Tale possibilità avrà di certo riflessi sulle condizioni di equilibrio finanziario degli enti locali anche in considerazione dell'aumento dei decreti ingiuntivi esecutivi derivanti dalle contingenti difficoltà finanziarie degli enti locali e dei vincoli previsti dal patto di stabilità.

A seguito del parere espresso dalla Corte emiliana è quindi possibile affermare che il decreto ingiuntivo esecutivo, non opposto, rientra nella fattispecie dei debiti fuori bilancio contemplata dall'articolo 194, comma 1, lettera a) del Tuel, che fa riferimento alle "sentenze esecutive". Pertanto a seguito di interpretazione estensiva operata dalla Corte dei Conti, con il termine "sentenze esecutive" devono intendersi, in modo più ampio, tutti quei provvedimenti giudiziari esecutivi (e quindi non solo le sentenze in senso tecnico) da cui derivino debiti pecuniari a carico dell'ente locale.