



**CentroStudi**<sup>®</sup>  
EntiLocali

# Revisorenews Centro Studi Enti Locali

Rivista mensile di approfondimento per i Revisori degli  
Enti Locali e delle Società ed Aziende partecipate

NUMERO

**06**

Anno XVI

15 Giugno 2018



**Sottoscrizione del conto annuale e vigilanza  
sulle stabilizzazioni avviate**



**Revisori Enti Locali**  
approvate le “*Linee-guida*” per la Relazione sui  
bilanci di previsione 2018-2020



**“Documento unico di programmazione”**  
arriva la versione semplificata per gli Enti sotto i  
5.000 abitanti

Revisorenews Centro Studi Enti Locali

Rivista mensile di approfondimento per i Revisori degli Enti Locali e delle Società ed Aziende partecipate

COLLABORANO ALLA RIVISTA:

Avv. Stefano Ciulli, Avvocato, consulente di Enti Locali e Docente in corsi di formazione

Dott. Riccardo Compagnino, Dottore commercialista e Revisore contabile, Esperto di finanza pubblica locale

Dott. Sergio Cucchi, già Dirigente Superiore Responsabile Servizio Tributario del Comune di Roma, Dottore commercialista, Consulente e Revisore di Amministrazioni pubbliche

Prof. Ciro D'Aries, Dottore Commercialista, Docente e Pubblicista

Dott. Claudio Galtieri, Magistrato della Corte dei conti  
Dott.ssa Anna Guiducci, Dirigente Servizi Finanziari Comune di Arezzo

Dott. Pantaleo Isceri, Dirigente Servizi Finanziari Provincia di Lecce, Componente Commissione Finanza Locale dell'Anci, Consulente Ancirisponde

Dott. Gianfranco Ponis, Direttore del Servizio finanza, contabilità e bilanci di un Consorzio di Enti Locali - Editorialista Pubblicista - Revisore Legale

Dott. Stefano Quarchioni, Dottore commercialista, Revisore dei Conti, Consulente di Enti Pubblici

Dott. Fabio Sciuto, Delegato Regione Sicilia Centro Studi Enti Locali

COMITATO DI REDAZIONE:

Enrico Ciullo, Calogero Di Liberto, Luca Eller Vainicher, Luciano Fazzi, Federica Giglioli, Alessandro Maestrelli, Alessio Malucchi, Gabriele Nardi, Stefano Paoli, Veronica Potenza, Alessia Rinaldi, Alessio Tavanti, Nicola Tonveronachi, Giuseppe Vanni e Francesco Vegni  
Segreteria di redazione: Francesca Combatti  
Responsabile: Fabrizio Mandorlini

Editore e proprietario: Centro Studi Enti Locali s.r.l.  
Via della Costituente, 15 - 56024 San Miniato (PI)  
Tel. 0571/469222 - 0571/469230 - Fax 0571/469237  
E-Mail: segreteria@centrostudientilocali.it  
Sito internet: www.entilocali-online.it

Azienda con sistema di gestione della qualità UNI EN ISO 9001:2008 certificato da Certiquality

Supplemento ad *Entilocalinews*, settimanale registrato in data 18 dicembre 2001 al n. 24/01 del Registro della stampa presso il Tribunale di Pisa, iscritto al n. 8581 del Registro degli operatori di comunicazione di cui alla Legge n. 249/97, iscritto all'Unione Stampa Periodici Italiani

Distribuzione: vendita esclusivamente per abbonamento  
Abbonamento annuale: Euro 105,00 Iva compresa  
Arretrati e numeri singoli: Euro 6,00 Iva compresa  
La Rivista viene inviata mensilmente agli abbonati tramite e-mail.

## INDICE DEGLI ARGOMENTI

### WHAT'S NEXT? I PROSSIMI ADEMPIMENTI

**Sottoscrizione del conto annuale e vigilanza sulle stabilizzazioni avviate**  
di Gianfranco Ponis ..... pag 04

### NOTIZIARIO DI SETTORE

**Revisori Enti Locali**  
approvate le "Linee-guida" per la Relazione sui bilanci di previsione 2018-2020 ..... pag 10

**Bilancio di previsione 2018-2020 e rendiconto 2017**  
le "Linee-guida" per le relazioni dei Revisori di Regioni e Province autonome ..... pag 13

### NOTIZIARIO

**"Documento unico di programmazione"**  
arriva la versione semplificata per gli Enti sotto i 5.000 abitanti ..... pag 15

**"Piano di riequilibrio finanziario pluriennale"**  
le nuove "Linee guida" della Corte dei conti ..... pag 16

**"Pareggio di bilancio"**  
la Consulta bocchia l'inclusione a partire dal 2020 di spese già finanziate con "Fondo pluriennale vincolato" o anche con avanzo di amministrazione ..... pag 22

**Deficitarietà strutturale**  
approvati i Modelli per le certificazioni inerenti la dimostrazione del costo dei servizi 2017 ..... pag 23

**Enti strutturalmente deficitari**  
chiarimenti in merito alla certificazione sulla copertura del costo dei servizi ..... pag 24

**Conto annuale 2017**  
rinviato al 25 giugno 2018 il termine per effettuare la rilevazione ..... pag 26

**Cassa DD.PP.**  
proroga dei termini per la rinegoziazione dei prestiti di Province e Città metropolitane 2018 ..... pag 27

**Tributi locali**  
prorogata la sospensione dei versamenti per le popolazioni dei Comuni terremotati ..... pag 27

**Icp**  
illegittimi gli aumenti deliberati dall'anno 2013 ..... pag 28

**Ritardi nei pagamenti delle somme iscritte a ruolo**  
rideterminata nel 3,01% in ragione annuale la misura degli interessi di mora ..... pag 29

### NOTIZIARIO FISCALE

**"Split payment"**  
una Circolare dell'Agenzia delle Entrate fornisce chiarimenti in merito ai nuovi soggetti interessati dal 1° gennaio 2018 ..... pag 30

**Sanzione per utilizzo in compensazione di credito Iva inesistente**  
non si applica se è già stato recuperato e sanzionato in ambito accertativo ..... pag 33

**Fatturazione elettronica**  
il 1° gennaio 2019 il "debitto" anche tra privati ..... pag 34

## GLI APPROFONDIMENTI

**Iva e spese di investimento finanziate da indebitamento**  
*di Giuseppe Vanni e Nicola Tonveronachi* ..... pag **36**

**Il nuovo Regolamento "Privacy"**  
quali adempimenti per le Società a partecipazione pubblica ?  
*di Roberto Camporesi* ..... pag **38**

## I QUESITI

**Iva**  
è possibile applicare l'aliquota del 4% ai lavori per l'abbattimento delle  
barriere architettoniche di un Parco giochi ?  
*di Francesco Vegni* ..... pag **47**

**Verifica pagamenti sopra i 5.000 Euro**  
come procedere in caso di importi inferiori liquidati con un unico mandato  
e per i contributi ?  
*di Federica Giglioli* ..... pag **49**

**Durc e verifica ex art. 48-bis del Dpr. n. 602/73**  
sono necessari in caso di fattura in favore di una Ditta entrata in concor-  
dato ?  
*di Federica Giglioli e Alessia Rinaldi* ..... pag **50**

## LA GIURISPRUDENZA

**Revisore dei conti**  
legittima la revoca dell'incarico se non collabora con l'Organo consiliare  
..... pag **52**

## IL PARERE DELLA CORTE

**Revisore dei conti**  
non è possibile nominarlo componente del Nucleo di valutazione del per-  
sonale stante nel medesimo Ente ..... pag **53**

## WHAT'S NEXT? I PROSSIMI ADEMPIMENTI

### Sottoscrizione del conto annuale e vigilanza sulle stabilizzazioni avviate



**del Dott. Gianfranco Ponis** - *Direttore del Servizio finanza, contabilità e bilanci di un Consorzio di Enti Locali - Editorialista Pubblicista - Revisore Legale*

#### Conto Annuale del personale 2018: un focus sulle innovazioni

Molte le novità che arrivano dalla Ragioneria Generale dello Stato (Circolare n. 18 del 22 Maggio 2018) in vista dell'invio da parte degli Enti Locali, entro il prossimo 25 Giugno, del Conto Annuale del personale per il 2017. Tale momento adempimentale pregnante per l'attività del Revisore, non va vissuto, come spesso capita, come una breve attività ricognitoria sotto l'"egida", più o meno interessata, del Responsabile del personale comunale esclusivamente in vista della sottoscrizione del documento rendicontativo. Ma partiamo dai precetti legislativi fondamentali.

A decorrere dal 1° gennaio 2014, tutte le Amministrazioni pubbliche censite dall'Istat, ai sensi dell'art. 2, comma 10, DI. n. 101/13, convertito dalla Legge n. 125/13, sono soggette al controllo del costo del lavoro. Il comma 2, dell'art. 60, del Dlgs. n. 165/01, dispone che il Conto annuale delle spese per il personale deve essere presentato, entro il mese di maggio di ogni anno (termine quasi sempre reiterato), alla Corte dei conti ed al Dipartimento della Funzione pubblica, per il tramite della Ragioneria generale dello Stato. Il conto è accompagnato da una relazione con cui le Amministrazioni pubbliche espongono i risultati della gestione del personale, con riferimento agli obiettivi che, per ciascuna di esse, sono stabiliti dalle leggi, dai regolamenti e dagli atti di programmazione.

Raccomandiamo ai Revisori di riservare la giusta enfasi all'adempimento della certificazione del Conto annuale poiché le informazioni ad esso relative, inserite nel sistema informativo costituente la banca dati del personale Sico (Sistema Conoscitivo del personale dipendente dalle Amministrazioni pubbliche), confluiscono successivamente nei flussi informativi del Sistema Statistico Nazionale (Sistan), consentendo in particolare:

- alla Corte dei conti di redigere la relazione annuale sulle risorse finanziarie destinate al personale del settore pubblico ai sensi dell'art. 60, del Dlgs. n. 165/01, e di attuare gli specifici compiti di controllo in materia di contrattazione integrativa previsti dall'art. 40-bis del medesimo Dlgs.;
- al Ministero dell'Economia e delle Finanze - Dipartimento della Ragioneria Generale dello Stato di attuare/porre in essere, con riferimento al mondo del lavoro pubblico, i propri compiti di controllo e monitoraggio degli andamenti di finanza pubblica;
- al Ministero dell'Interno - Dipartimento degli Affari interni e territoriali di effettuare il Censimento del personale degli Enti Locali (CePEL), previsto dall'art. 95 del Dlgs. n. 267/00);
- ai soggetti istituzionalmente destinatari ai sensi del Titolo V del Dlgs. n. 165/01 (Corte dei conti, Parlamento, Dipartimento della Funzione pubblica), di effettuare, per lo svolgimento delle funzioni di rispettiva competenza, analisi delle dinamiche occupazionali e della spesa del personale delle Pubbliche Amministrazioni.

Non si trascuri che tale patrimonio conoscitivo costituisce il punto di riferimento per le quantificazioni degli oneri per i rinnovi contrattuali da parte dei competenti Comitati di settore. Tutto ciò per motivare il Revisore ad un'attenta focalizzazione su quanto si accinge ad attestare: la verifica da parte dell'Organo di Revisione deve essere successiva all'inserimento dei dati in Sico.

Il Presidente del Collegio dei Revisori (o il Revisore unico), unitamente al Responsabile del procedimento amministrativo individuato dal Comune, deve sottoscrivere il Conto annuale apponendo la firma nell'apposito spazio

all'interno della stampa dell'intero modello "certificato". Per il tramite dell'Amministrazione, l'Organo di controllo può far inserire le proprie valutazioni ed osservazioni in merito ai dati esaminati nell'apposito spazio della sezione "Commenti organi di controllo". Eventuali rettifiche delle informazioni che si rendano necessarie in una fase successiva, dovranno essere sottoposte nuovamente al Revisore.

Nel caso in cui il Collegio si fosse insediato successivamente alla compilazione del Conto annuale, il Presidente in carica sarebbe tenuto comunque alla sua sottoscrizione. A tal fine si ricorda che il sistema Sico rilascia la certificazione del Conto annuale solo in assenza di squadrature.

In applicazione dell'art. 40-bis del Dlgs. n. 165/01, l'Organo di Revisione dovrà poi vigilare sugli specifici adempimenti di pubblicazione della tabella 15 edella scheda Sici (Specifiche Informazioni sulla Contrattazione Integrativa). Fermo restando quanto previsto dall'art. 9-bis del Dlgs. n. 33/13, si richiama l'attenzione sull'obbligo, per l'Ente, di procedere alla pubblicazione del modello certificato del Conto annuale secondo quanto previsto dall'art. 16, comma 1 e dall'art. 17 del Dlgs. n. 33/13, come modificati rispettivamente dall'art. 15, comma 1, lett. a), e dall'art. 16, comma 1, lett. a), del Dlgs. n. 97/16.

Anche se l'invio dei dati relativi all'anno 2017 avviene con modalità sostanzialmente invariate rispetto alla struttura della rilevazione connessa all'esercizio 2016, vanno segnalate alcune novità.

Si rammenta, *in primis*, l'obbligo per le Amministrazioni, già introdotto dal Dlgs. n. 75/17, di trasmettere il proprio piano triennale del fabbisogno del personale, entro 30 giorni dall'adozione. L'inadempimento viene sanzionato con il divieto di effettuare assunzioni di personale.

Tra le innovazioni proposte al conto annuale e che raccomandiamo al Revisore di approfondire, spicca la nuova classificazione di alcune voci e dei relativi contenuti nelle singole schede e tabelle. In particolare, nella tabella 13 con riferimento ai compensi per la produttività e di risultato liquidati nell'anno di rilevazione, questi devono essere imputati nelle specifiche voci indicate in tabella, con la conseguente eliminazione della voce "Arretrati anni precedenti per compensi risultato/produttività", ove prevista. Nella voce "Arretrati anni precedenti", invece, vanno ora valutati solo i miglioramenti del trattamento economico determinati dal rinnovo dei contratti, le progressioni economiche concluse nell'anno precedente ma con pagamenti differiti, gli effetti delle sentenze e le ricostruzioni di carriera.

La RgS. ha previsto un rafforzamento delle forme di con-

trollo sulla contrattazione decentrata integrativa, con riferimento all'attività dei Revisori sulla costituzione del Fondo, alla verifica del rispetto del tetto del Fondo del 2016 e alle forme di controllo dettate sulle progressioni economiche. Riguardo alla costituzione ed alla ripartizione del Fondo per le risorse decentrate, va evidenziato il superamento dei vincoli relativi alla suddivisione della decurtazione del fondo tra le risorse di parte variabile e quelle di parte stabile. È stata introdotta, tra le voci di ripartizione del Fondo, l'erogazione dei compensi previsti da specifiche disposizioni di legge, incentivi che prima venivano calcolati con riferimento alle voci ordinarie, quali la produttività. Gli Enti sono ora destinatari di una richiesta specifica, di tutta rilevanza per l'Organo di Revisione: viene chiesto di dare conto dell'avvenuta certificazione della costituzione del fondo per la contrattazione decentrata da parte dei Revisori. L'attestazione deve essere fornita in modo espresso, anche se può essere racchiusa negli esiti finali della verifica del contratto collettivo decentrato integrativo. Il Ministero ha inoltre elargito un'accentuata enfasi alla verifica sull'eventuale non conformità al vincolo identificato nel Fondo del 2016, prevedendo modalità di controllo più marcate. È stata esplicitata una nuova voce in cui comprendere gli oneri per gli incentivi al personale per la realizzazione di opere pubbliche avviate prima dell'entrata in vigore del Dlgs. n. 50/16 (nuovo Codice dei Contratti), posta estromessa dal tetto del Fondo per la contrattazione decentrata.

È già prevista, in vista dei cambiamenti delineati dalla nuova contrattazione nazionale, la necessità di indicare i maggiori oneri che derivano dalle differenze di incremento del trattamento economico per le singole posizioni di progressione economica, il c.d. "differenziale".

Tra le altre indicazioni ministeriali, un cenno al monitoraggio del numero di collaboratori coordinati e continuativi. La RgS. invita ad effettuare il calcolo utilizzando le informazioni deducibili:

- dalle iscrizioni alla gestione separata Inps,
- dalle emissioni delle buste paga,
- dal versamento dei contributi assicurativi obbligatori.

Vanno escluse le partecipazioni a commissioni ed a collegi, le borse di studio per i dottorati, gli assegni di ricerca e le forme di collaborazione i cui oneri sono sostenuti con finanziamenti UE e/o di privati.

Andando sui dati analitici, fra le novità per i Comuni apportate al modello di quest'anno, l'articolazione della relazione nell'analisi delle funzioni fondamentali e di quelle

non fondamentali (aree operative), dei servizi (aree di intervento) e dei prodotti.

Occorre in premessa indicare le modalità di gestione delle singole attività, distinguendo tra interventi in economia diretta, appalti, concessioni a terzi, aziende speciali, istituzioni, società partecipate (con la distinzione se controllate o meno), consorzi, convenzioni, accordi di programma, unioni dei comuni, altre istituzioni pubbliche, patrocini, collaborazioni coordinate o occasionali, altre forme di gestione. Altri elementi importanti della rilevazione, da sottoporre ad un giudizio di coerenza/congruità: la quantificazione delle ore lavorate dai dipendenti e dai dirigenti sulle singole attività, oltre all'acensimento dei "prodotti".

I dati trasmessi dagli Enti sono automaticamente verificati dal sistema, che segnala, in tempo reale, le eventuali incongruenze così da permettere e, in alcuni casi, da obbligarle, alle necessarie correzioni.

L'adempimento della trasmissione delle informazioni sulla gestione del personale tocca tutte le Pubbliche Amministrazioni, mentre solo un campione di Enti (tra cui 600 Comuni) è impegnato a trasmettere i dati relativi all'andamento nel 2018, con informazioni che vanno inviate trimestralmente (Circolare RgS. n. 12/18). L'invio deve essere effettuato esclusivamente con modalità telematiche, utilizzando le pagine Sico del sito internet della RgS.. Il documento deve essere firmato dal dirigente che l'Ente ha individuato come responsabile del procedimento nonché asseverato dai Revisori.

Dal punto di vista del reporting, consigliamo di porre una particolare attenzione alla compilazione della Tabella n. 15 del Conto annuale, contenente i valori di costituzione e di utilizzo del fondo delle risorse decentrate. La Ragioneria Generale muta lo schema rispetto al paradigma precedente per tenere conto di alcune novità adottate nell'ultima sessione dei contratti nazionali. La tabella si divide in 2 parti: a sinistra vanno inserite le voci di alimentazione del Fondo, a destra quelle di utilizzo. Alla luce dei cambiamenti normativi è stata tolta la casella che conteneva le decurtazioni previste dall'art 1, comma 236, della Legge n. 208/15, per fare spazio alle eventuali riduzioni del fondo effettuate in ottemperanza al vincolo legislativo che impedisce di superare i livelli 2016 (art. 23, comma 2, del Dlgs. n. 75/17). Questa riduzione non va più esposta in parte stabile o in parte variabile, ma è stata creata una nuova sezione per

accogliere tutte le decurtazioni al salario accessorio. Ciò in un'ottica di semplificazione e maggiore dinamicità delle procedure di costituzione del fondo: con i nuovi contratti nazionali si partirà proprio dalla parte stabile del 2017.

Mutano, inoltre, i valori stipendiali delle progressioni orizzontali e, quindi, la quota a carico del bilancio. Da verificare che il Comune abbia aggiornato i valori del 2016.

Da riscontrare altresì che il valore apposto nella casella "altre voci" non superi il 10% del fondo, blocco imposto dalla RgS. per scoraggiare l'utilizzo - in via "residuale" - molto frequente in alcuni Enti, anche per importi rilevanti, di tale riquadro.

In riferimento alla parte "utilizzo", ovvero la sezione di destra della Tabella, non è più contemplata la suddivisione tra impieghi già contrattati in anni precedenti ed impieghi di competenza dell'anno. Tale modifica è stata determinata, innanzitutto, dalla presa d'atto della mutata dimensione "temporale" - neo-triennale - dei contratti decentrati che gli Enti andranno a sottoscrivere nei prossimi anni, oltre che della contemporanea natura - giuridica ed economica - dei medesimi.

Inoltre, gli equilibri degli utilizzi andranno riscontrati nel contesto della cosiddetta verifica della "quota prevalente del fondo" che, per i Comuni, deve essere destinata, ma solo per la parte variabile, almeno per il 30% a performance individuale. Segnaliamo, riguardo agli utilizzi, le nuove fattispecie di fruizione del fondo per le somme erogate a seguito di specifiche disposizioni di legge che, in precedenza, venivano inserite nella produttività/performance. Infine, un occhio all'introdotta casella finalizzata a dare - temporanea - evidenza, fino ad esaurimento, delle quote di progettazione previste dal Dlgs. n. 163/06: l'entrata in vigore del Dlgs. n. 50/16, nuovo Codice dei contratti (aprile del 2016) ha avviato l'istituto degli "incentivi per funzioni tecniche" i quali, come rilevato dalla Corte dei conti, Sezione Autonomie (Deliberazione n. 6/2018), sono esclusi dai vincoli legislativi imposti al trattamento accessorio.

**Stabilizzazioni: l'adempimento del 30 Giugno ed i controlli a campione del Ministero del Lavoro rendono necessaria l'attività di vigilanza del Revisore**

Cogliamo l'occasione dell'approssimarsi del termine del 30 Giugno rivolto ai Comuni con popolazione inferiore ai 5.000 abitanti, ammessi al finanziamento per la stabilizzazione di lavoratori socialmente utili, ai sensi dell'art. 1, comma 1156, lett. f) e f-bis), della Legge n. 296/06<sup>1</sup>,

<sup>1</sup> Sono interessati al contributo esclusivamente i Comuni individuati nei seguenti decreti: Dm. 1° aprile 2008 (come modificato dal Dm. 17 settembre 2014), Dm. 3 giugno 2008, Dm. 16 febbraio 2009. Per ulteriori informazioni si consiglia di consultare il sito [www.lavoro.gov.it](http://www.lavoro.gov.it), nella sezione dedicata ai Lavori Socialmente Utili, dove sono pubblicati gli elenchi dei Comuni beneficiari.

per presentare l'istanza (in formato elettronico) al Ministero del Lavoro di erogazione del contributo per l'annualità 2018, per proporre al Revisore una panoramica degli aspetti relativi alle stabilizzazioni impattanti sulle attività di verifica e vigilanza. Ciò soprattutto alla luce del fatto che, nelle ultime settimane, il Ministero ha sistematicamente incrementato l'attuazione dei controlli a campione sulle dichiarazioni dei Sindaci (o di chi ne fa le veci) relative al rispetto dei limiti di spesa di personale.

In aggiunta a 2 Circolari emesse dalla Funzione Pubblica (n. 3/2017 e n. 1/2018), la Conferenza delle Regioni e delle Province Autonome il 15 febbraio 2018 ha approvata una Guida per la corretta procedura di stabilizzazione del personale precario, in attuazione dell'art. 20 del Dlgs. n. 75/17. Il meccanismo di stabilizzazione diretta qui previsto consente di procedere con la stabilizzazione, nel triennio 2018-2020, mediante una procedura interamente riservata al solo personale precario, condizionandola alla necessaria copertura finanziaria ed in coerenza con il piano triennale del fabbisogno del personale. Per poter accedere alla stabilizzazione diretta, il personale precario deve aver superato un concorso pubblico, anche presso amministrazioni diverse da quella che intende assumere, purché entro il 31 dicembre 2017 abbia maturato presso l'amministrazione che procede alla stabilizzazione almeno tre anni di servizio negli ultimi 8 anni. Secondo la Conferenza, per procedure concorsuali, vanno intese tutti gli iter assunzionali avviati con l'emanazione di un bando (inclusi quelli di selezione per personale a tempo determinato), nei quali siano attuati una valutazione comparativa dei candidati nonché la compilazione finale di una graduatoria di merito. In mancanza di tali presupposti, le eventuali stabilizzazioni sono passibili di dichiarazione di nullità.

Riguardo al requisito dei 3 anni di servizio prestati presso l'Amministrazione che intende stabilizzare, ne va data un'interpretazione estensiva: vi rientrano tutti i rapporti di lavoro prestato direttamente presso l'Ente, anche con diverse tipologie di contratto flessibile. In questo senso la Conferenza delle Regioni ritiene valido qualsiasi contratto di servizio, anche di lavoro autonomo, assimilabile alle collaborazioni coordinate e continuative, secondo l'art. 7, comma 6, del Dlgs. n. 165/01.

L'estensione a tutti i contratti di lavoro autonomo dovrà essere specificatamente valutata dal Revisore, in quanto dovrà trattarsi, in ogni caso, di un rapporto di lavoro autonomo prestato "al di fuori delle funzioni ordinarie" dell'Ente, essendo espressamente previsto nella normativa ci-

tata che, in presenza di prestazioni autonome rese per funzioni di natura ordinaria spettanti all'Ente vi è espresso "divieto di costituzione di rapporti di lavoro a tempo indeterminato", oltre alle responsabilità disciplinari e sanzionatorie in capo al dirigente che le avesse consentite.

Da non sottovalutare, inoltre, l'accertamento della sussistenza di "procedure comparative" per la scelta dei professionisti incaricati, rese pubbliche da parte dell'Amministrazione conferente.

In mancanza dei requisiti da parte del personale precario, ovvero in mancanza di un numero sufficiente di personale da stabilizzare in via diretta con procedure interamente loro riservate, il comma 2 dell'art. 20, prevede la possibilità, per l'Ente, di indire concorsi esterni riservando ai precari fino al 50% dei posti messi a concorso. Ciò consentirebbe un "ammorbidente" dei requisiti di ammissione; al candidato sarebbe richiesto "soltanto":

- la titolarità di un contratto di lavoro flessibile, presso l'Amministrazione che bandisce il concorso, sottoscritto successivamente al 28 agosto 2015,
- la maturazione, alla data del 31 dicembre 2017, di almeno tre anni di contratto, anche non continuativi, negli ultimi 8 anni, presso l'Amministrazione medesima.

Ora, l'aspetto preliminare che più interessa in tale contesto è rappresentato dal fatto che l'utilizzazione di questa forma di assunzione da parte degli Enti è intrinsecamente collegata alla dimostrazione della sussistenza di una prevalente necessità organizzativa. Su questa congettura, in particolare, si sono soffermate quasi tutte le Sezioni regionali di controllo della Corte dei conti che si sono espresse sull'applicazione delle disposizioni legislative che consentono la stabilizzazione dei lavoratori precari. È stato sottolineato inoltre, con perentorietà, l'esigenza di mantenere il ricorso a questo istituto entro gli ambiti legislativi fissati dal Dlgs. n. 75/17, per come definiti dalla Circolare del Dipartimento della Funzione Pubblica n. 3/2017, resi fruibili a partire dal 1° gennaio 2018 e fino al 31 dicembre 2020. Va sicuramente verificata, quindi, l'effettiva necessità funzionale sottesa alla stabilizzazione di lavoratori precari posta in avvio. Lo si evince, in particolare, dal Parere n. 182/2017 della Sezione regionale di controllo siciliana della Corte dei conti. Il Revisore è chiamato a riscontrare la dimostrazione della presenza di questo fattore sostanziale (anzi, determinante) attraverso una sintetica, ma incisiva, verifica:

- della programmazione del fabbisogno di personale;
- dell'associata rideterminazione della dotazione organica;

- della ricognizione (auspicabilmente portata a termine dall'Ente) del personale eccedente;

- delle professionalità esistenti, anche a seguito del *turn over*.

Riguardo alla verifica del possesso dei requisiti presupposti, va segnalato il chiarimento reso dalla Corte dei conti, Sezione regionale di controllo per la Lombardia, nella Deliberazione n. 327/2017, secondo la quale i periodi di servizio prestati come lavoratori socialmente utili non possono essere equiparati a quelli svolti come lavoratori dipendenti e non concorrono quindi alla determinazione dei 3 anni di anzianità previsti come condizione per la stabilizzazione. Tale presa di posizione parte dalla sostanziale diversità tra le due fattispecie di rapporto con l'amministrazione pubblica: il lavoro socialmente utile è imputabile all'area degli interventi che hanno natura previdenziale e/o assistenziale piuttosto che a quella delle relazioni professionali.

Pertanto, il fatto che gli oneri sostenuti direttamente dagli Enti per la remunerazione degli LSU entrano nel tetto della spesa del personale ed in quello delle assunzioni flessibili non avalla la parificazione al lavoro subordinato. Dalla pronuncia della Sezione lombarda si evince, altresì, che non si può considerare utile ai fini della maturazione dell'anzianità triennale il periodo prestato alle dipendenze di un altro Ente locale.

Trattando ancora di requisiti di "anzianità", i richiami condotti dalla Corte dei conti, Sezione regionale di controllo della Basilicata nella Pronuncia n. 71/2017 devono indurre il Revisore ad una riflessione sull'importanza di una verifica attenta sul possesso dei requisiti di anzianità e sull'organizzazione (e relativo superamento) di effettive procedure selettive pubbliche, imprescindibili per il "nulla osta" alla stabilizzazione dei lavoratori precari. Ciò soprattutto in un'ottica di legittimità costituzionale: siamo al cospetto di un istituto che fonda la propria esistenza su una deroga al vincolo del concorso pubblico fissato dall'art. 97 della Costituzione, applicabile esclusivamente ai soggetti che sono in possesso delle condizioni previste dal Legislatore. Assodato che appartenga alla responsabilità dei dirigenti l'accertamento - rigoroso - della sussistenza di queste condizioni, ad esempio con la verifica dell'effettivo versamento dei contributi previdenziali all'Inps, l'elevato indice di rischio di corruzione, in qualche caso "connaturato" a queste modalità assunzionali, comporta preoccupazione per l'impatto sulla "sana gestione finanziaria" in alcune realtà comunali. Di conseguenza, l'Organo di Revisione è chiamato a vigilare sulla corretta applicazione delle disposizioni.

In riferimento ai possibili percorsi procedurali, la cui scelta non può essere sottratta all'autonomia degli Enti locali, per poter avviare la stabilizzazione del personale precario va citato il piano straordinario aperto dal nuovo Testo Unico del pubblico impiego attuativo della riforma Madia, come chiarito anche dalla Circolare del Dipartimento della Funzione pubblica n. 3/2017. Rimangono ancora "percorribili" gli iter procedurali delineati dal Dl. n. 101/13, prorogato per quest'anno dall'ultima Legge di bilancio, nonché dai piani straordinari di reclutamento per insegnanti e personale educativo introdotti dal Dl. n. 113/16. In questo contesto ci sembra opportuno che la verifica del Revisore non possa prescindere da una valutazione dei seguenti elementi caratterizzanti le nuove stabilizzazioni:

- non sono obbligatorie: il Comune deve, prima di tutto, decidere o meno se sfruttare il meccanismo previsto dalla riforma Madia;
- vanno coordinate con quelle già previste dalle norme antecedenti ancora in vigore;
- la prima variabile da considerare si concreta nelle disponibilità finanziarie, poiché le stabilizzazioni devono rientrare nelle stime sui fabbisogni di personale e nei vincoli di spesa;
- la dotazione può essere "allargata" dirottando alle stabilizzazioni una quota delle risorse ordinariamente destinabili al lavoro flessibile. Questo passaggio va però associato al rilascio di una certificazione dell'Organo di Revisione che attesti l'esistenza certa delle risorse.

Va sottolineato che le stabilizzazioni si accompagnano al divieto di sottoscrivere nuovi contratti di lavoro flessibile, pur con la precisazione che tale vincolo opera solo per "le professionalità e le specifiche posizioni" oggetto delle procedure di reclutamento speciale e nella misura in cui sia operato il "travaso" delle risorse previste dall'art. 9, comma 28, del Dl. n. 78/10.

Un punto che il Revisore dovrà verificare si concreta, quindi, nelle modalità con le quali il Comune ha:

1. determinato la somma "fruibile",
2. deciso quanto di esse destinare alle stabilizzazioni e quanto lasciare al meccanismo ordinario dedicato ai contratti flessibili.

Qualche parola sul meccanismo delineato dall'art. 20, comma 3, del Dlgs. n. 75/17 che permette di "spostare" risorse dal tetto del lavoro flessibile ad incremento delle fasce assunzionali. La stabilizzazione erode capacità assunzionale. Per poter essere attivata necessita che l'Ente possa disporre di una quota di budget del *turn-over*. Non

va dimenticato poi che, in ottemperanza all'art. 9, comma 28, del Dl. n. 78/10, gli oneri annuali derivanti dalle prestazioni di lavoro flessibile devono essere contenute entro il limite del 50% della spesa sostenuta per le stesse finalità nel 2009 (gli Enti Locali che rispettano il contenimento della spesa di personale possono arrivare fino al 100%). In questo contesto, è prevista la "leva" della riallocazione di parte di questo vincolo di legge dal lavoro flessibile alle assunzioni a tempo indeterminato da destinare a stabilizzazioni. Il valore massimo del trasferimento (che, ricordiamoci, va sempre sottratto dal limite iniziale del 2009), però, non può eccedere la media della spesa di lavoro flessibile effettivamente sostenuta a regime nel triennio 2015-2017.

Accertata la regolarità di quanto sopra indicato, occorrerà che il Revisore verifichi la quantificazione del costo del dipendente da stabilizzare effettuata dall'Ente. Si dovrà tener conto esclusivamente del costo base del dipendente su proiezione annua, senza alcuna considerazione del trattamento accessorio. Ed è proprio questa la novità contenuta nella Circolare n. 1/2018 della Funzione Pubblica (discordante dalla precedente Circolare n. 3/2017): non è

ammisibile alcun incremento del Fondo del salario accessorio, stante il limite fissato dall'art. 23, comma 2, del Dlgs. n. 75/17. Di ciò è abbastanza prevedibile la conseguenza immediata: vi saranno più dipendenti che parteciperanno alla suddivisione delle medesime (invariate) somme del salario accessorio, con un'ovvia riduzione delle quote individuali di risorse decentrate.

A corollario, 2 affermazioni sull'eventualità di prorogare o rinnovare i contratti con il personale precario. Il comma 8, dell'art. 20, del Dlgs. n. 75/17, ne prevede la possibilità fino a conclusione della procedura di stabilizzazione, nei limiti delle risorse disponibili per i contratti di lavoro flessibili in base all'art. 9, comma 28, del Dl. 78/10. Tuttavia, le Amministrazioni, per poter fruire della proroga o del rinnovo dei contratti, devono prima manifestare, in modo inequivoco, la loro volontà di avviare le procedure di stabilizzazione. Tale passaggio può essere esplicitato, ad esempio, mediante l'emissione di un avviso con il quale si chiede di formulare una richiesta di interesse alla stabilizzazione da parte del personale avente titolo.

# NOTIZIARIO DI SETTORE

## Revisori Enti Locali

### approvate le “Linee-guida” per la Relazione sui bilanci di previsione 2018-2020

E' stata pubblicata la Deliberazione n. 8/2018 della Corte dei conti, Sezione Autonomie, relativa all'Adunanza del 10 aprile 2018, avente ad oggetto “Linee-guida per la Relazione dei Revisori dei conti dei Comuni, delle Città metropolitane e delle Province sui bilanci di previsione 2018-2020 per l'attuazione dell'art. 1 comma 166 e ss. della Legge n. 266/05”.

Come di consueto, le predette “Linee-guida” accompagnano il Questionario finalizzato alla predisposizione delle Relazioni sul bilancio di previsione degli Enti Locali per gli esercizi 2018-2020, che gli Organi di revisione sono tenuti ad inviare alle Sezioni regionali di controllo ai fini dell'esercizio delle funzioni di controllo di legittimità di cui all'art. 1, commi 166 e ss., della Legge n. 266/05, e nell'art. 148-bis del Tuel, in osservanza del principio di collaborazione tra Corte dei conti e Istituzioni territoriali.

Le “Linee-guida” devono essere utilizzate, ai fini del necessario supporto operativo, anche per le Sezioni regionali di controllo delle Regioni a Statuto speciale e delle Province autonome. Nel rispetto dei differenti regimi di autonomia, i Revisori degli Enti territoriali appartenenti a Regioni a Statuto speciale od a Province autonome, potranno specificare l'eventuale specifica differente disciplina normativa, applicata in luogo di quella nazionale, negli appositi quadri riservati.

Le “Linee-guida” proseguono il percorso di semplificazione, snellimento e razionalizzazione delle attività di controllo intrapreso dalla Sezione delle Autonomie nel 2015 con la Deliberazione n. 32/15 (“Linee di indirizzo su aspetti significativi dei bilanci preventivi 2015 nel contesto della contabilità armonizzata”) e poi proseguito attraverso la Deliberazione n. 9/16 (“Linee di indirizzo per la formazione del bilancio 2016-2018 e per l'attuazione della contabilità armonizzata negli Enti territoriali”) e n. 14/17 (“Linee di indirizzo per la relazione dei Revisori dei conti dei Comuni, delle Città metropolitane e delle Province sui bilanci di previsione 2017-2019”).

Il Questionario allegato alla Deliberazione in commento

è finalizzato ad acquisire specifiche informazioni su temi centrali per la stabilità finanziaria degli Enti territoriali e sulla corretta tenuta della contabilità armonizzata, non direttamente acquisibili attraverso la trasmissione dei documenti contabili alla “Bdap”. A tal riguardo, il Questionario è stato strutturato tenendo conto di un criterio di razionalizzazione complessiva dei flussi informativi destinati a consentire alle Sezioni regionali di controllo di poter condurre le proprie analisi sulla sana gestione degli Enti Locali, senza determinare duplicazioni di richieste di dati contabili reperibili in “Bdap”.

Peraltro, in considerazione del fatto che l'imprescindibile parametro normativo di riferimento (art. 1 commi 166 e seguenti, Legge n. 266/05) collega i controlli di cui trattasi, di competenza delle Sezioni regionali, al Questionario in oggetto, redatto dall'Organo di revisione dell'Ente, ne consegue che nel rinnovato Sistema di controllo i medesimi Organi sono tenuti a vigilare sul corretto adempimento degli obblighi di trasmissione alla “Bdap”, al fine di assicurare l'attendibilità dei dati e ad attestarne le congruenze. Quanto appena detto vale anche per altre banche-dati, quali ad esempio quella per le Società partecipate. A tal fine, gli Organi di revisione dovranno registrarsi nel Sistema “Bdap-Bilanci Armonizzati” per poter accedere in visualizzazione di tutti i documenti contabili (Schemi di bilancio, “Piano dei conti integrato” – con i relativi dati contabili analitici, e “Piano degli indicatori e risultati attesi”) relativi all'Ente o agli Enti di propria competenza.

Inoltre, ai Revisori è raccomandato di vigilare sulla corretta osservanza dei principi sanciti dalla Riforma della contabilità armonizzata di cui al Dlgs. n. 118/11. Il ciclo di bilancio rappresenta lo strumento attraverso il quale si traducono le politiche pubbliche in concrete azioni amministrative ordinate e dinamicamente coerenti con la programmazione. Dal 2018 entrano in vigore i nuovi schemi della programmazione delle opere pubbliche e delle forniture di beni e servizi adottati con il Dm. Infrastrutture e Trasporti n. 14/18, il quale definisce anche le procedure per la reda-

zione e la pubblicazione del “Programma triennale delle opere”, del “Programma biennale per l’acquisizione di beni e servizi” e dei relativi Elenchi ed aggiornamenti annuali e che, pur interessando il periodo di programmazione 2019/2021, per i lavori, e 2019/2020, per gli acquisti, può costituire uno strumento di riferimento nell’impostazione delle politiche di bilancio per gli esercizi già presenti nella programmazione finanziaria in atto. Il rilevante impatto è comprensibile tenendo conto della definizione espressa dalle medesime Sezioni delle Autonomie, secondo le quali “*si tratta infatti di uno strumento organizzativo che coglie i punti essenziali intorno ai quali deve essere costruita quella preponderante parte dell’attività di gestione che realizza politiche e conseguenti progetti di intervento*”. Un’efficace programmazione sta alla base di un corretto uso del “Fondo pluriennale vincolato” (“Fpv”). In proposito, le Sezioni richiamano le raccomandazioni sulla corretta determinazione e gestione del “Fpv”, da ultimo esplicitate nella Deliberazione n. 14/17, affinché venga evitato l’inopportuno accumulo di risorse conservate nei “Fpv” che, in applicazione alle disposizioni derogatorie introdotte dall’art. 1, comma 467, Legge n. 232/16, potrebbe determinarsi. Infatti, secondo la disposizione citata, “*le risorse accantonate nel ‘Fpv’ di spesa nel 2015 per finanziare le spese contenute nei Quadri economici relative a investimenti per lavori pubblici e quelle per procedure di affidamento già attivate, se non utilizzate (potevano) essere conservate nel ‘Fpv’ di spesa dell’esercizio 2016 purché riguardanti opere per le quali l’Ente (avesse) già avviato le procedure per la scelta del contraente fatte salve dal Dlgs. n. 50/16 o (disponesse) del Progetto esecutivo degli investimenti redatto e validato in conformità alla vigente normativa, completo del cronoprogramma di spesa e a condizione che il bilancio di previsione 2017-2019 (venisse) approvato entro il 31 gennaio 2017 – diversamente, qualora entro l’esercizio 2017 non fossero stati assunti i relativi impegni di spesa, sarebbero dovute confluire nel risultato di amministrazione*”.

Infatti, per effetto delle richiamate disposizioni, le risorse accantonate nel “Fpv” di spesa dell’esercizio 2016 (in parte provenienti dal “Fpv” di spesa 2015), in applicazione del punto 5.4. del Principio contabile applicato n. 4/2, possono essere conservate nel Fpv di spesa 2017. In tale circostanza, il rispetto del cronoprogramma, ma prima ancora, la sollecita conclusione delle procedure di scelta del contraente e del successivo affidamento dell’appalto, diventano una priorità per recuperare la funzione programma-

torie che viene declinata nella ciclicità del bilancio e che, diversamente, almeno con riferimento agli investimenti, potrebbe determinare effetti distortivi, ciò anche in considerazione dei molteplici interventi di stimolo e incentivo agli investimenti recentemente introdotti dal Legislatore che vedono l’Ente Locale ricoprire un ruolo chiave.

Ad esempio l’art. 1, comma 853, Legge n. 205/17 (“Legge di bilancio 2018”), prevede contributi per interventi riferiti ad opere pubbliche di messa in sicurezza degli edifici e del territorio, l’incremento degli spazi finanziari necessari all’utilizzo degli avanzi di amministrazione e la possibilità di spendere risorse da indebitamento, che impongono l’adozione di valide misure organizzative e di programmazione interne alle strutture, utili a responsabilizzare, nel conseguimento degli obiettivi, i titolari dei relativi compiti e funzioni. Peraltro, la fonte di finanziamento del “Fpv” deve risultare analiticamente determinata, anche al fine di poter isolare il “Fondo” finanziato dal ricorso all’indebitamento che, come noto, non rileva ai fini del “Pareggio di bilancio” di cui alla Legge n. 243/12.



### Fondo crediti di dubbia esigibilità

*Il “Fondo crediti di dubbia esigibilità” è disciplinato dal punto 3.3 dell’Allegato n. 4/2 al Dlgs. n. 118/2011 (“Principio contabile applicato concernente la contabilità finanziaria”). Rappresenta un accantonamento di risorse che gli Enti devono stanziare nel bilancio di previsione al fine di limitare la capacità di spesa alle entrate effettivamente esigibili e che giungono a riscossione, garantendo in questo modo gli equilibri di bilancio.*

Parimenti è necessario verificare l’esistenza dell’impegno di spesa che legittimi la formazione del “Fpv”, salvo le ipotesi in cui la disciplina ammette la mera prenotazione di impegno la quale, a seguito dell’aggiudicazione nel corso dell’esercizio successivo all’avvio delle procedure di gara, si tradurrà in obbligazione giuridicamente perfezionata. Le Sezioni delle Autonomie quindi sottolineano la fonda-

mentale importanza che assolve un “*adeguato*” cronoprogramma della spesa, il quale deve opportunamente indicare gli esercizi in cui l’obbligazione giuridica perfezionata andrà a scadere e diverrà esigibile. Una volta definito o modificato il cronoprogramma, l’Ente deve apportare le relative variazioni di bilancio per stanziare la spesa e, di conseguenza, attivare il “*Fpv*” negli esercizi di presunta esigibilità.

Con riguardo al “*Fondo crediti di dubbia esigibilità*” (“*Fcde*”), le Sezioni sottolineano che, secondo quanto previsto dalla normativa, nel corso della gestione deve essere verificata la congruità del “*Fondo*” accantonato, sia in sede di assestamento generale di bilancio, sia in occasione delle variazioni apportate alle entrate, adeguando all’occorrenza lo stanziamento.

La Corte ricorda che la verifica della congruità del “*Fcde*” è condizione essenziale per poter applicare durante l’esercizio l’avanzo di amministrazione. A tal fine risulta importante il coinvolgimento di tutti i Responsabili della gestione e delle entrate nel calcolo iniziale e nell’adeguamento del “*Fcde*”, con il coordinamento del Responsabile del Servizio “*Economico-finanziario*”. Parimenti, è necessario che l’Organo di revisione verifichi la regolarità del calcolo del predetto “*Fondo*” ed il rispetto della percentuale minima di accantonamento.

Particolare attenzione deve essere riservata anche alla quantificazione degli altri accantonamenti, quali ad esempio quelli riguardanti passività potenziali. A fine esercizio, le relative economie di bilancio confluiscono nella quota accantonata del risultato di amministrazione, utilizzabili secondo le modalità di cui all’art. 187, comma 3, del Tuel, che potranno essere eventualmente liberate dal vincolo una volta accertato che la potenziale spesa non potrà più verificarsi.

Altre tipologie di accantonamenti sono il “*Fondo di riserva per spese obbligatorie e impreviste*”, il “*Fondo contenzioso*”, il “*Fondo perdite Società partecipate*”, “*Altri fondi spese e rischi futuri*”.

A differenza dei predetti accantonamenti, il “*Fondo di riserva per spese obbligatorie e impreviste*” è uno strumento ordinario destinato a garantire il rispetto del principio della flessibilità di bilancio, individuando all’interno dei documenti contabili di programmazione e previsione di bilancio la possibilità di fronteggiare gli effetti derivanti dalle circostanze imprevedibili e straordinarie che si possono manifestare nel corso dell’esercizio.

La previsione di detti accantonamenti deve risultare con-

grua, da un lato, affinché la copertura del rischio sia efficacemente realizzata e, dall’altro, affinché lo stanziamento in bilancio non sottragga alla gestione risorse in misura superiore al necessario.

Pertanto, i Giudici contabili richiamano l’attenzione dell’Organo di revisione sulla necessità di verificare la congruità dei Fondi stessi rispetto alla reale situazione dell’Ente, ciò al fine di non vanificare gli obiettivi posti dal Legislatore in relazione alla salvaguardia degli equilibri e del “*Pareggio di bilancio*”.

Nella programmazione finanziaria delle risorse allocate in bilancio assume rilievo la corretta formulazione delle previsioni complessive del bilancio, in termini di competenza, ai sensi dell’art. 162, comma 6, Tuel.

Nella costruzione dell’equilibrio complessivo occorre tener conto della composizione dell’eventuale disavanzo di amministrazione - determinato dall’incapienza del risultato contabile di amministrazione ai sensi dell’art. 186, comma 1, del Tuel - rispetto alle quote accantonate, vincolate e destinate di cui al art. 187 del Tuel.

La copertura ricavata dai risultati di amministrazione degli esercizi precedenti deve trovare riscontro analitico e congruente negli esiti dell’ultimo esercizio antecedente a quello cui si riferisce la risorsa utilizzata per detta copertura.

Va altresì evidenziato che in caso di disavanzo, i vincoli di destinazione delle risorse confluenti a fine esercizio nel risultato di amministrazione permangono e l’ente deve ottemperare a tali vincoli attraverso il reperimento delle risorse necessarie per finanziare gli obiettivi, cui sono dirette le entrate vincolate rifluite nel risultato di amministrazione negativo o incapiente.

Il Questionario risulta articolato in 3 Sezioni, precedute da domande preliminari finalizzate a realizzare una prima ricognizione dei principali adempimenti di carattere contabile e finanziario (“*Notizie generali dell’Ente*”) atte a permettere di inquadrare con immediatezza la situazione dell’Ente da esaminare.

I dati da inserire nelle risposte attingono al bilancio di previsione approvato dal Consiglio, tranne in alcuni casi dove è espressamente richiesto l’inserimento dei dati contabili afferenti ad eventuali variazioni di bilancio e all’assestamento.

La prima Sezione è dedicata agli “*Equilibri e saldo di finanza pubblica nel bilancio di previsione 2018-2020*”. Contiene domande dirette a verificare il rispetto degli equilibri di bilancio e il rispetto del saldo di “*Pareggio di bilancio*”.

La parte conclusiva della Prima Sezione riporta quesiti di carattere contabile, con particolare richiesta di approfondimenti sull'alimentazione e sulla corretta rappresentazione del "Fpv", sull'evoluzione del "Fcde", sulla determinazione dell'avanzo di amministrazione, sulla pianificazione di spazi finanziari e sulla costituzione di accantonamenti e Fondi a titolo prudenziale.

La seconda Sezione è relativa a "Indebitamento e strumenti di finanza derivata". Devono essere fornite indicazioni in merito alla ricostruzione e alla definizione della composizione del debito, con particolare attenzione al rispetto dei vincoli di indebitamento.

La terza Sezione è dedicata a "Previsioni di cassa e patrimonio". Una novità è costituita dalla previsione di un'Appendice dedicata agli Enti interessati dagli eventi sismici dell'agosto-ottobre 2016 e del gennaio 2017.

In ultimo va evidenziato che, diversamente da quanto avvenuto negli anni passati, l'acquisizione e la gestione del Questionario sul bilancio di previsione 2018-2020 transita,

in via sperimentale, al Sistema "ConTe". Il Questionario al bilancio di previsione 2018-2020 è compilabile su un file in formato excel che sarà possibile scaricare dal sistema "ConTe"; il Questionario potrà essere inviato alla Corte dei conti tramite le specifiche funzioni disponibili nell'Area "Questionario".

Per accedere a tale Sistema occorre entrare nel sito della Corte dei conti, Area "Servizi", selezionare il link "Controllo e Referto" e, successivamente, selezionare il Sistema "Fitnet" per poi accedere al Sistema "ConTe". Per gli utenti sprovvisti di credenziali di accesso sarà necessario eseguire prima la registrazione sul Portale "Sole"; quindi, dopo avere effettuato la registrazione per il profilo di pertinenza e ottenute, *user-id* e *password*, sarà possibile entrare su "ConTe".

Nelle prossime settimane saranno approvate le "Linee guida" e il relativo Questionario sul rendiconto 2017, che costituiranno la sede naturale per lo svolgimento di più mirati controlli.

## Bilancio di previsione 2018-2020 e Rendiconto 2017 le "Linee-guida" per le Relazioni dei Revisori di Regioni e Province autonome

Con 2 successive Deliberazioni - la n. 9/SezAuto/2018/Inpr e la n. 10/SezAuto/2018/Inpr - entrambe del 14 maggio 2018, la Sezione delle Autonomie della Corte dei conti ha emanato le "Linee guida" per le Relazioni del Collegio dei Revisori dei conti delle Regioni e delle Province autonome sul bilancio di previsione 2018/2020 e sul rendiconto della gestione 2017.

In merito al bilancio di previsione, la Magistratura contabile tende a ribadire come il processo di programmazione si debba svolgere nel rispetto dei principi contabili generali, delle compatibilità economico-patrimoniali dell'Ente, e nell'attendibilità, congruenza e coerenza interne ed esterna degli strumenti di programmazione. In tale ottica, una particolare attenzione deve essere posta sulla gestione delle Società partecipate e su gli Enti del Sistema sanitario regionale.

Gli Organi di revisione vengono sollecitati a monitorare con particolare attenzione la corretta costituzione del "Fondo pluriennale vincolato", l'adeguamento degli accan-

tonamenti per le passività certe e potenziali, e la congruità del "Fondo crediti di dubbia esigibilità".

Il Questionario elaborato dalla Corte è strutturato in una serie di domande a risposta sintetica da scaricare e successivamente trasmettere tramite l'applicativo "Con.Te." ("Contabilità territoriale") e non richiede i dati contabili già presenti sulla "Bdap" (a tale proposito, si ricorda che all'Organo di revisione è richiesto di verificare l'invio dei dati alla "Bdap" e la coerenza degli stessi con quelli risultanti dai documenti approvati dall'Ente). E' consentito alle Amministrazioni regionali di inserire versioni provvisorie del bilancio di previsione non ancora approvate dalla Giunta regionale.

La Relazione è composta da 8 Sezioni, distinte per Aree tematiche:

- Sezione prima - Domande preliminari (ricognizione generale principali adempimenti contabili-finanziari);
- Sezione seconda - Regolarità della gestione amministrativa e contabile (tesa a rilevare problematiche ge-

- stionali inerenti la spesa di personale);
- Sezione terza - Gestione contabile (verifica coperture finanziarie ed equilibri di bilancio);
- Sezione quarta - Sostenibilità dell'indebitamento e rispetto dei vincoli;
- Sezione quinta - Organismi partecipati (verificare iniziative intraprese a seguito del processo di razionalizzazione ed eventuali riflessi delle varie gestioni sul bilancio dell'Ente);
- Sezione sesta - Rispetto dei saldi di finanza pubblica (si punta a verificare anche la corretta determinazione del "Fpv");
- Sezione settima - Servizio sanitario regionale (rappresenta la spesa principale dei bilanci regionali);
- Sezione ottava - Note (può essere utilizzata per inserire informazioni aggiuntive per meglio comprendere o integrare le Sezioni precedenti).

Per quanto riguarda le "Linee guida" sui rendiconti regionali, la Corte fa un generico richiamo al rispetto dei principi contabili sanciti dal Dlgs. n. 118/11 per poi scendere nel dettaglio, invitando l'Organo di revisione ad attenzionare alcune voci critiche di bilancio, tra le quali: la determinazione del risultato di amministrazione suddiviso nelle sue componenti, la situazione di cassa da verificare in parallelo con la gestione di competenza, gli equilibri di bilancio e la correlazione tra esigibilità dell'entrata ed esigibilità della spesa.

Nello specifico, le "Linee guida" tendono a monitorare:

1. le criticità finanziarie (debiti fuori bilancio e deficitarietà strutturale);
2. la corretta determinazione del risultato di amministrazione e situazione di cassa;
3. la congruità del "Fcd" e corretta determinazione del "Fpv" di parte corrente e parte capitale;
4. la verifica dei rapporti debito/credito con le Società partecipate anche alla luce dell'operazione di revisione straordinaria ai sensi dell'art. 24 del Dlgs. n. 175/16;
5. la valutazione della corretta classificazione ed imputazione della spesa e l'affidabilità generale delle scritture contabili.

La relazione risulta così strutturata:

- Sezione prima - Domande preliminari;
- Sezione seconda - Regolarità della gestione amministrativa e contabile (criticità in materia di personale e corretta rappresentazione contabile delle risultanze della gestione finanziaria);
- Sezione terza - Gestione contabile (particolare atten-

- zione su "Fpv", avanzo di amministrazione e equilibri di cassa);
  - Sezione quarta - Sostenibilità dell'indebitamento e rispetto dei vincoli;
  - Sezione quinta - Organismi partecipati (verifica rispetto normativa su esternalizzazione servizi a favore di Organismi e Società partecipate)
  - Sezione sesta - Rispetto dei saldi di finanza pubblica;
  - Sezione settima - Servizio sanitario nazionale;
  - Sezione ottava - Quadri contabili (richiesta di particolari approfondimenti su dati non desumibili dalla "Bdap");
  - Sezione nona - Analisi fondi per eventi sismici del 2016 (interessa solo Abruzzo, Lazio, Marche ed Umbria);
  - Sezione decima - Note (per informazioni integrative);
- Tali verifiche, effettuate dall'Organo di revisione, rappresentano un utile strumento, anche per le Sezioni regionali di controllo della Corte dei conti, per l'emissione del giudizio di parifica previsto dal Dl. n. 174/12 che si interpone tra il momento in cui la Giunta approva la proposta e il momento in cui il Consiglio delibera la Legge regionale che approva il rendiconto.

Le "Linee guida" approvate sono valide anche per le Regioni a Statuto speciale e le Province autonome; in questi casi negli appositi Quadri riservati ai chiarimenti, l'Organo di revisione potrà evidenziare gli effetti sui bilanci derivanti dalla speciale normativa applicata in luogo di quella nazionale.

Come riscontrato nel Questionario al bilancio di previsione, anche quello al rendiconto privilegia la parte relativa ai quesiti rispetto a quella dei dati contabili, dato che le Sezioni regionali di controllo possono ormai utilizzare il flusso informativo presente nella "Bdap". Viene infatti confermato l'impegno da parte della Corte dei conti nel processo di semplificazione di reperimento delle informazioni. Viene ricordato che i dati sul personale sono reperibili sul Sistema "Sico" ("Sistema conoscitivo del personale dipendente delle Amministrazioni pubbliche"), i dati sul rispetto dei saldi di finanza pubblica sono acquisibili dall'apposita banca dati della RgS-Igepa, mentre i dati contabili delle Società partecipate sono reperibili dall'applicativo "Partecipazioni" del Dipartimento del Tesoro.

Infine, viene fatto presente che, sia per il Questionario al bilancio di previsione che per il Questionario al rendiconto, è necessario che gli utenti sprovvisti di credenziali di accesso a "Con.Te." eseguano la prima registrazione sul Portale "Sole" per ottenere via mail *user-id* e *password*.

## NOTIZIARIO

### **“Documento unico di programmazione”** arriva la versione semplificata per gli Enti sotto i 5.000 abitanti

L'art. 1, comma 887, della Legge n. 205/17 (*“Legge di bilancio 2018”*), aveva previsto che entro il 30 aprile 2018 un apposito Decreto interministeriale apportasse modifiche al Principio contabile applicato concernente la programmazione di bilancio (Allegato n. 4/1 al Dlgs. n. 118/11) per semplificare ulteriormente il Documento unico di programmazione (Dup) previsto dall'art. 170 del Tuel (Dlgs. n. 267/00) limitatamente agli Enti con meno di 5.000 abitanti. La norma è stata emanata a seguito di specifica richiesta da parte dei piccoli Comuni che ritenevano la versione *“semplificata”* del Dup un adempimento eccessivamente oneroso per Enti con limitate risorse umane e già oberati di adempimenti.

Nella seduta della Commissione Arconet dell'11 aprile 2018 è stata presentata la nuova Proposta di Dup semplificato per i Comuni con popolazione fino a 5.000 abitanti. La Proposta prevede l'aggiornamento del punto 8.4 del Principio contabile applicato della programmazione di bilancio e l'inserimento di un nuovo punto 8.4.1 riservato ai Comuni con meno di 2.000 abitanti. Infatti, la modifica del principale strumento di programmazione degli Enti Locali prevede ora un doppio *“binario”*: un Dup ulteriormente semplificato rispetto alla versione precedente per i Comuni con popolazione compresa tra 2.000 e 5.000 abitanti e un Dup *“super-semplificato”* per i Comuni con meno di 2.000 abitanti.

Il nuovo schema di Dup semplificato, che non distingue più la programmazione in *“strategica”* e *“operativa”*, chiede agli Enti *“una specifica evidenza”* solo nei casi in cui non ci sia coincidenza tra la durata del mandato e il triennio di riferimento del bilancio di previsione. Per il resto, lo schema di Dup semplificato richiede, nella prima Parte, un'analisi sulla situazione interna ed esterna dell'Ente: dati sulla popolazione ed inquadramento dell'Ente nel contesto socio-economico di riferimento, la modalità di gestione dei *“servizi pubblici locali”*, la sostenibilità economico-finanziaria

dell'Ente (con particolare riferimento alla cassa, all'indebitamento ed al ripiano di eventuali disavanzi), la gestione delle risorse umane ed i vincoli di finanza pubblica.

La seconda Parte del Documento riguarda invece gli indirizzi generali adottati dall'Ente con riferimento alla programmazione per il periodo di bilancio. Nello specifico, vengono chieste informazioni sulle entrate e sulle spese, sugli equilibri generali di competenza e di cassa, sui principali obiettivi delle missioni di spesa previste, sulle gestione e valorizzazione del patrimonio dell'ente, sul *“Gruppo amministrazione pubblica”* e sul *“Piano triennale di razionalizzazione e riqualificazione della spesa”*.

Il Documento fa presente che, fatti salvi i termini e la specifica normativa, alcuni strumenti di programmazione settoriali che devono essere ricompresi nel Dup (*“Programma triennale ed elenco annuale dei lavori pubblici”*, *“Piano delle alienazioni e valorizzazioni immobiliari”*, *“Programma biennale di forniture e servizi”* e *“Programmazione triennale del fabbisogno del personale”*) si considerano approvati con l'approvazione del Dup.

Gli Enti con popolazione fino a 2.000 abitanti invece dovranno redigere un Dup super-semplificato che illustri:

- l'organizzazione e la modalità di gestione dei servizi pubblici, con particolare riferimento alle gestioni associate;
- la coerenza con gli strumenti urbanistici vigenti;
- la politica tributaria e tariffaria;
- l'organizzazione dell'ente e del suo personale;
- il Piano degli investimenti e relativi finanziamenti;
- il rispetto dei vincoli di finanza pubblica.

La Proposta elaborata dalla Commissione Arconet prevede infine un'importante novità: per la prima volta tutti i Comuni sotto 5.000 abitanti avranno la facoltà di utilizzare, anche parzialmente, lo schema di Dup semplificato che viene riportato nell'Appendice tecnica del Principio contabile n. 4/1.

## **“Piano di riequilibrio finanziario pluriennale” le nuove “Linee guida” della Corte dei conti**

La Corte dei conti - Sezione delle Autonomie, ha emanato la Deliberazione n. 5/Sezaut/2018/Inpr del 10 aprile 2018, pubblicata sulla G.U. n. 105 dell'8 maggio 2018 (Suppl. Ordinario n. 22), contenente le “Linee-guida” per l'esame del “Piano di riequilibrio finanziario pluriennale” e per la valutazione della sua congruenza ex art. 243-*quater* del Tuel, come introdotto dall'art. 3, comma 1, lett. r), Dl. n. 174/12 (“Disposizioni urgenti in materia di finanza e funzionamento degli Enti territoriali, nonché ulteriori disposizioni in favore delle zone terremotate nel maggio 2012”), entrato in vigore l'11 ottobre 2012.

Le nuove “Linee-guida” richiamano la Deliberazione della Sezione delle Autonomie n. 16/2012/Inpr, con la quale sono state approvate le prime “Linee guida” sulla “Procedura di riequilibrio finanziario pluriennale” (alla quale si deve far riferimento per indirizzi e principi indicati, per quanto non modificato dalla normativa sopravvenuta e non oggetto del Documento in commento) e tengono conto delle modifiche normative alla procedura successive al 2012, fino a quelle introdotte con l'art. 1, commi 849, 888 e 889, della Legge n. 205/17, che hanno inciso, sia sul profilo procedimentale che sugli aspetti sostanziali della misura di risanamento.

Di rilievo vengono segnalate le modifiche che riguardano l'introduzione di un nuovo Sistema contabile e di una diversa modulazione degli obiettivi di finanza pubblica.

Circa l'interpretazione delle norme, viene fatto presente che nel tempo si sono registrati molti interventi da parte delle Sezioni regionali di controllo della Corte dei conti e della stessa Sezione delle Autonomie, nonché da parte delle Sezioni Riunite (Organo competente in materia di impugnazione dei “Piani di riequilibrio”).

Importanti risultano essere anche le modifiche agli aspetti procedurali, in quanto, essendo rimessa all'Ente la gestione del risanamento, il Legislatore prevede un sistema di scadenze e preclusioni a garanzia degli interessi in gioco, soprattutto con l'obiettivo di salvaguardare il (bene pubblico) “bilancio”.

Le nuove “Linee guida” hanno lo scopo di offrire un supporto chiaro che, da un lato, risolva i dubbi interpretativi delle norme e, dall'altro, fornisca schemi contabili ed indici di valutazione, sia della gravità della situazione di squilibrio che della sostenibilità delle manovre di risanamento e

della loro congruità rispetto all'obiettivo di ripristinare stabilmente l'equilibrio dell'Ente.

Le nuove “Linee guida” hanno anche il fine di meglio individuare l'esatta perimetrazione delle situazioni di sofferenza finanziaria suscettibili di ricorso al “Piano di riequilibrio”, distinguendo tali situazioni da quelle riconducibili all'area di applicazione degli ordinari Istituti di ripiano del disavanzo ex art. 188 del Tuel.

La “Procedura di riequilibrio finanziario pluriennale” è uno strumento straordinario, previsto per gli Enti Locali in condizione di grave squilibrio strutturale, volto a prevenire il dissesto ed a ripristinare gli equilibri finanziari. Le esigenze di risanamento in genere conseguono ad una situazione di illiquidità, in molti casi generata da una sovrastima dell'attivo con crediti di dubbia esazione e/o sfonti di idoneo titolo e/o da un non accurato riaccertamento ordinario dei residui, che impedisce il regolare adempimento delle obbligazioni con il ricorso ai mezzi ordinari.

La “Procedura” nelle intenzioni dovrebbe favorire l'emersione di disavanzi occulti, offrendo agli Amministratori un utile strumento di auto-risanamento volto a scongiurare la più grave situazione di dissesto finanziario.

La “Procedura” permette di mantenere la gestione della crisi in capo agli Organi ordinari dell'Ente e nel contempo di sottoporre le iniziative di riequilibrio alla costante vigilanza delle Sezioni regionali di controllo della Corte dei conti ai fini della verifica della piena sostenibilità economico-finanziaria delle misure indicate dal “Piano di riequilibrio” per garantire l'effettivo raggiungimento del risanamento.

Alla Sezione delle Autonomie rimane affidata una funzione di indirizzo orientata ai compiti ed alle valutazioni istruttorie della Commissione per la stabilità finanziaria degli Enti Locali, a cui devono attenersi le Sezioni regionali di controllo per assicurare omogeneità di principio nell'esercizio dei compiti ad esse assegnati nell'ambito della “Procedura di riequilibrio”.

Il supporto operativo fornito con le “Linee guida” ed con il relativo schema istruttorio non devono limitare comunque gli approfondimenti istruttori di cui la Commissione e le Sezioni regionali della Corte dei conti ravvisino la necessità, in relazione anche ad ulteriori profili contabili e gestionali ritenuti di interesse.

Con riguardo alle innovazioni normative e giurisprudenziali

ziali viene fatto presente come la Sezione delle Autonomie abbia recepito indicazioni sulla corretta applicazione della "Procedura" utili a risolvere problemi interpretativi delle disposizioni normative, ovvero in altre parole:

- sono stati precisati i criteri per verificare l'esatta determinazione dei fattori di squilibrio presenti nella gestione dell'Ente, nonché l'attendibilità e la sostenibilità delle misure rivolte al superamento della situazione critica;
- è stato specificato che il ricorso alla "Procedura di riequilibrio finanziario pluriennale" è ammessa solo nel caso in cui le accertate condizioni di squilibrio strutturale, unitamente alla complessiva massa passiva da ripianare, non compromettano la continuità amministrativa nello svolgimento delle funzioni e dei servizi indispensabili e quando nel contempo lo squilibrio finanziario e la massa passiva siano ragionevolmente ripianabili nell'arco temporale di durata del "Piano di riequilibrio".

Le indicazioni contenute nelle "Linee-guida" devono necessariamente coordinarsi con le "Linee-guida", ex art. 1, comma 166 e seguenti, Legge n. 266/05, indicate per l'elaborazione da parte degli Organi di revisione degli Enti dei pareri al bilancio di previsione e al rendiconto, nelle parti in cui queste esaminano gli aspetti attinenti alla "Procedura di riequilibrio pluriennale".

Viene fatto presente che la Sezione delle Autonomie è stata chiamata a risolvere numerose questioni di interesse generale (Deliberazioni nn. 8-13-22/2013/Qmig, 6-22/2014/Qmig, 1-13/2016/Qmig, 9/2017/Qmig), alcune delle quali relative alle innovazioni di carattere procedurale introdotte da sopravvenute e reiterate disposizioni normative, non sempre di agevole coordinamento con le norme preesistenti: in particolare, con riguardo alle norme che concedono agli Enti la facoltà di rimodulazione e/o riformulazione degli strumenti di risanamento in essere (in linea teorica non adattabili durante la fase di attuazione). Il sovrapporsi dei diversi interventi ha sicuramente depotenziato gli ordinari strumenti per la gestione delle situazioni di squilibrio ed ha determinato la dilatazione eccessiva del tempo di definizione della "Procedura"; molte volte si è trattato di disposizioni ad efficacia temporale limitata che hanno esaurito i propri effetti regolativi al maturare delle scadenze espressamente indicate e, in quanto norme derogatorie di principi generali, non suscettibili d'interpretazione estensiva.

Carattere di eccezionalità rivestono le disposizioni dell'art. 1, commi 848, 849 e 889, della Legge n. 205/17 ("Legge di bilancio 2018"), che hanno riaperto i termini per rimodula-

re e/o riformulare i "Piani di riequilibrio finanziario pluriennale", presentati o approvati, nel contempo disciplinandone i presupposti. Nello specifico, il comma 848 consente, contestualmente all'approvazione del rendiconto 2017 e secondo le modalità definite con Decreto Mef, il riaccertamento straordinario dei residui al 31 dicembre 2017 provenienti dalla gestione 2014 e precedenti, esclusivamente per i casi espressamente indicati.

Invece, altre norme sono intervenute direttamente sulla struttura dell'art. 243-bis del Tuel ed hanno introdotto in via permanente la possibilità di riformulazione del "Piano di riequilibrio" al verificarsi di particolari presupposti di legge e ridefinito i parametri per stabilire la durata minima e massima dello stesso:

- il DL n. n. 69/13 (novellando l'art. 243-bis, comma 5, del Tuel) consente ora all'Amministrazione in carica di rimodulare all'inizio del proprio mandato il "Piano" presentato dalla precedente Amministrazione, ordinaria o commissariale, nel caso in cui non risulti ancora intervenuta la Delibera della Corte dei conti di approvazione o di diniego; tale facoltà, da attuarsi solo nella fase di avvicendamento delle Amministrazioni, consente solo la rimodulazione del "Piano" e non anche la sua riformulazione ("riformulazione": nuova edizione del "Piano di riequilibrio"; "rimodulazione": revisione e/o riorganizzazione del "Piano" stesso sulla base di esigenze diverse sopravvenute; per tali definizioni sono richiamate le Deliberazioni della Sezione Autonomie n. 13/2016 e n. 9/2017, che chiariscono come la distinzione tra "rimodulazione" e "riformulazione" del "Piano di riequilibrio" sia simmetrica a quella tra Enti che hanno già ottenuto l'approvazione dalla competente Sezione regionale ed Enti che hanno soltanto deliberato il "Piano", in tal caso da ritrasmettere alla Commissione per la stabilità finanziaria degli Enti Locali);
- la "Legge di bilancio 2018" ha disposto la modifica della durata minima e massima dei "Piani di riequilibrio" con l'art. 1, comma 888, lett. a), e ha introdotto i criteri atti ad individuare 4 fasce temporali di durata massima con l'art. 1, comma 888, lett. b). La durata massima del "Piano di riequilibrio" (in origine stabilita in 5 anni, poi dilatata ad anni 10, incluso quello in corso) è ora compresa tra 4 e 20 anni in ragione del rapporto tra le passività da ripianare nel medesimo e l'ammontare degli impegni di cui al Titolo I della spesa del rendiconto dell'anno precedente a quello di deliberazione del ricorso alla "Procedura di riequilibrio" o dell'ultimo rendiconto approvato;

- l'art. 15-bis, comma 1, lett. a), del Dl. n. 113/16, permette ora all'Ente in dissesto di aderire alla "Procedura di riequilibrio finanziario pluriennale" nell'ipotesi d'insufficienza della massa attiva, non diversamente rimediabile e tale da compromettere il doveroso risanamento.

Le "Linee-guida" ribadiscono che la "Procedura di riequilibrio finanziario pluriennale" ha come presupposto l'impossibilità per l'Ente di ripristinare l'equilibrio di bilancio e di dare copertura "credibile, sufficientemente sicura, non arbitraria o irrazionale" (Sentenze Corte Costituzionale n. 106/2011, n. 68/2011, n. 141/2010, n. 100/2010, n. 213/2008 e n. 384/1991) alla situazione debitoria complessiva attraverso gli strumenti ordinariamente previsti (artt. 188, 193 e 194 del Tuel).

Risulta precluso l'accesso alla "Procedura di riequilibrio" qualora sia decorso il termine assegnato dal Prefetto o altro Organo previsto dai regimi di autonomia differenziata, con lettera notificata ai singoli Consiglieri, per la deliberazione del dissesto.

Le situazioni di sofferenza finanziaria suscettibili di ricorso al "Piano di riequilibrio" devono essere distinte con chiarezza da quelle riconducibili all'area di applicazione degli ordinari istituti di ripiano del disavanzo ex art. 188 del Tuel; l'art. 243-bis, comma 1, del Tuel, individua, quali presupposti per il ricorso alla "Procedura di riequilibrio", la concomitante sussistenza di "squilibri strutturali in grado di provocare il dissesto finanziario" e l'insufficienza delle misure di cui agli artt. 193 (Deliberazione di salvaguardia degli equilibri di bilancio) e 194 (riconoscimento di legittimità dei debiti fuori bilancio) del Tuel per il superamento delle condizioni di squilibrio rilevate.

Lo squilibrio consta, sostanzialmente, nell'incapacità dell'Ente di adempiere alle proprie obbligazioni secondo esigibilità a causa della mancanza di risorse effettive a copertura della spesa e, solitamente, della correlata mancanza o grave carenza di liquidità disponibile; tale squilibrio è "strutturale" quando il deficit (da disavanzo di amministrazione o da debiti fuori bilancio) esorbita le ordinarie capacità di bilancio e di ripristino degli equilibri e richiede mezzi ulteriori e straordinari.

Il ricorso all'utilizzo improprio dello strumento eccezionale e straordinario del "Piano di riequilibrio" rende lo stesso inammissibile per carenza dei presupposti di legge e ne preclude l'esame nel merito, con responsabilità da parte del Responsabile del "Servizio finanziario" e dell'Organo di revisione riguardo alla valutazione della possibilità di ripristino di condizioni di equilibrio durevole e alla sosteni-

bilità finanziaria del "Piano".

Le "Linee-guida" ribadiscono che la "Legge di bilancio 2018" ha introdotto un criterio oggettivo per determinare la durata massima del "Piano di riequilibrio", e per questo, qualora venga superato il termine della consiliatura, deve essere effettuata una valutazione nel merito sull'opportunità di ricorrere allo strumento di risanamento per realizzare il percorso di riequilibrio.

Condizione per accedere alla "Procedura di riequilibrio" è la regolare approvazione del bilancio di previsione e dell'ultimo rendiconto nei termini di legge, al fine di permettere che le successive proiezioni di "Piano" abbiano come punto iniziale di riferimento una situazione consolidata in documenti ufficiali o comunque conosciuti (salvaguardia degli equilibri di bilancio, assestamento generale o in qualunque altro momento utile del ciclo di bilancio: adempimenti che rappresentano essenziali ed imprescindibili elementi istruttori la cui mancanza si riverbera sulla valutazione della congruenza, ai fini del riequilibrio, dello strumento di risanamento).

Il "Piano di riequilibrio" deve necessariamente contenere una quantificazione veritiera ed attendibile della situazione economico-finanziaria dell'Ente e dell'esposizione debitoria, la puntuale ricognizione e quantificazione dei fattori di squilibrio e dell'eventuale disavanzo di amministrazione risultante dall'ultimo rendiconto approvato.

Nella rilevazione dell'entità della situazione iniziale di squilibrio assume rilievo la ricognizione degli oneri latenti per stimare le loro ricadute negli anni di svolgimento della "Procedura di risanamento".

Il "Piano di riequilibrio finanziario pluriennale" deve individuare e quantificare puntualmente e con prudenza tutte le misure necessarie per ripristinare l'equilibrio strutturale del bilancio, per ripianare integralmente il disavanzo di amministrazione accertato e per finanziare i debiti fuori bilancio nel periodo massimo di vigenza dello stesso. Infatti, oggetto del "Piano di riequilibrio" è il disavanzo sostanzialmente determinato e previamente formalizzato tramite una sistematica attività di ricognizione di passività e debiti fuori bilancio da riconoscere e la "revisione" straordinaria dei residui. Parallelamente, deve essere effettuata una sistematica attività di accertamento delle posizioni debitorie aperte con il sistema creditizio e della relativa sostenibilità attuale e nella prospettiva temporale del "Piano di riequilibrio".

Con riguardo alla "Procedura", le "Linee guida" fanno presente che la Sezione regionale di controllo della Corte dei

conti, entro il termine di 30 giorni dalla data di ricezione della documentazione, delibera sull'approvazione o sul diniego del "Piano", valutandone la congruenza ai fini del riequilibrio. La valutazione di congruenza va effettuata secondo il Principio contabile generale degli Enti Locali (Allegato n. 1 al Dlgs. n. 118/11): "la congruità consiste nella verifica dell'adeguatezza dei mezzi disponibili rispetto ai fini stabiliti. Il Principio si collega a quello della coerenza, rafforzandone i contenuti di carattere finanziario, economico e patrimoniale, anche nel rispetto degli equilibri di bilancio. La congruità delle entrate e delle spese deve essere valutata in relazione agli obiettivi programmati, agli andamenti storici ed al riflesso nel periodo degli impegni pluriennali che sono coerentemente rappresentati nel Sistema di bilancio nelle fasi di previsione e programmazione, di gestione e rendicontazione".

**Il "Piano di riequilibrio finanziario pluriennale" deve individuare e quantificare puntualmente e con prudenza tutte le misure necessarie per ripristinare l'equilibrio strutturale del bilancio, per ripianare integralmente il disavanzo di amministrazione accertato e per finanziare i debiti fuori bilancio nel periodo massimo di vigenza dello stesso.**



Le "Linee-guida" sottolineano che devono assumere importanza, sotto il profilo valutativo, il giudizio sulla congruità dei mezzi finanziari a disposizione, che potrebbe essere compromesso dalla scarsa capacità di riscossione dei crediti da parte dell'Ente, dal costante aumento delle spese correnti e dalla riscontrata cronica situazione di illiquidità, spesso ressa evidente dal ricorso sistematico ad anticipazioni di Tesoreria per entità elevata.

La valutazione del "Piano di riequilibrio" consta in un giudizio in termini di veridicità (c.d. "principio della contabilità

privatistica della rappresentazione veritiera e corretta" e "Principio di attendibilità delle previsioni" e, quindi, di sostenibilità finanziaria del riequilibrio in base alle previsioni ritenute veritiere e attendibili).

Per il Principio di attendibilità, che implica una "informazione scevra da errori e distorsioni", occorre che "le previsioni e in generale tutte le valutazioni a contenuto economico-finanziario e patrimoniale devono essere sostenute da accurate analisi di tipo storico e programmatico o, in mancanza, da altri idonei ed obiettivi parametri di riferimento, nonché da fondate aspettative di acquisizione e di utilizzo delle risorse".

Per le valutazioni, sia in sede istruttoria che in sede procedimentale (Commissione ministeriale e Sezione regionale di controllo), devono essere tenute in considerazione le indicazioni della giurisprudenza delle Sezioni Riunite circa la necessità di una "visione dinamica" della situazione contabile dell'Ente; conseguentemente, le prospettive di recupero, in quanto correlate al concetto di structuralità dello squilibrio, devono essere individuate tenendo in considerazione la situazione presente al momento delle valutazioni conclusive.

Deve essere valutato che il "Piano di riequilibrio" risulti efficace al suo scopo, ossia permetta di superare le criticità correlate all'insorgenza di debiti fuori bilancio, maturati nelle more della procedura, ed in vista di una compiuta emersione di oneri latenti e di passività potenziali anche con riferimento agli Organismi partecipati. Pertanto, sia in sede istruttoria che procedimentale, vanno operati specifici "focus" istruttori, dei quali deve essere data evidenza formale, in modo da far emergere e includere tutti gli elementi patrimoniali negativi nell'ambito dell'azione di risanamento.

Gli effetti di una puntuale ricognizione di tutti i debiti rende chiaro e leggibile il percorso di risanamento, evitando che questo si incagli in improvvise ed intempestive emersioni di ulteriori passività che renderebbero impossibile il riequilibrio.

Il "Piano di riequilibrio" inoltre deve necessariamente risultare coerente con le misure di razionalizzazione delle Società partecipate, con i contratti di servizio e gli impegni assunti dall'Ente nei confronti degli Organismi partecipati, ovvero imposti *ex lege* quale socio, committente, finanziatore, garante, e ad ogni altro titolo.

In merito alla sostenibilità del "Piano di riequilibrio", sia in sede di Commissione che nelle Sezioni regionali di controllo, dovrà essere ponderata l'adeguatezza della quota

di ripiano stimata rispetto alle risorse correnti disponibili ed agli altri fattori determinanti, quali i coefficienti di rigidità del bilancio (debito, spesa del personale). Quindi, risulta opportuno privilegiare, specie nei “*Piani*” di durata ultradecennale, l’impiego di mezzi di riequilibrio di carattere ordinario che favoriscano la formazione di un adeguato saldo di parte corrente, anche in vista della costituzione di appositi accantonamenti idonei a far fronte ad eventi imprevisti nell’arco della durata del “*Piano*”.

Le verifiche di attendibilità e congruità delle misure di risanamento previste dal “*Piano di riequilibrio*” devono necessariamente tenere conto delle novellate ipotesi di modulabilità del “*Piano*” in 4, 10, 15 e 20 anni. In primo luogo, occorre prestare particolare attenzione riguardo all’effettiva sussistenza delle condizioni per ricorrere al “*Piano di riequilibrio*” di durata quadriennale, durata prossima alla tempistica ordinaria di rientro dal disavanzo prevista dal Tuel, soprattutto verificando la sussistenza di squilibri strutturali del bilancio in grado di provocare il dissesto. La condizione che legittima il ricorso al “*Piano di riequilibrio*” quadriennale non è integrata dalla semplice sussistenza del rapporto tra passività e spesa corrente, ma deve trattarsi di una situazione significativamente differente rispetto alle ipotesi di disavanzo che impongono il “*Piano di rientro*” ordinario.

Le “*Linee-guida*” fanno presente che su tali aspetti la verifica, in sede istruttoria ed in sede di esame del “*Piano di riequilibrio*”, deve permettere il più ampio contraddittorio e scambio di informazioni con l’Ente.

Un utile riferimento valutativo può rinvenirsi nel nuovo Sistema parametrico, ancora sperimentale, per l’individuazione degli Enti Locali strutturalmente deficitari (Osservatorio sulla finanza e contabilità degli Enti Locali - Atto di indirizzo ex art. 154, comma 2, Tuel, sulla revisione dei parametri per l’individuazione degli Enti Locali strutturalmente deficitari di cui all’art. 242, Tuel) che si compone di 8 Indicatori parametrizzati con l’indicazione di opportune soglie, al di sopra o al di sotto delle quali scatta la presunzione di positività.

Viene fatto presente come occorra anche soffermare l’attenzione sui “*Piani*” ultradecennali, verificando che il percorso di riequilibrio e l’apprezzamento della congruenza del programma diluito in un ampio arco di tempo si fondi su parametri di stima più complessi rispetto a quelli che si assumono per le procedure di breve durata, poiché le previsioni che superano i 5 anni sono soggette all’influenza di innumerevoli variabili (endogene e esogene).

Per queste ragioni, la Commissione e la Sezione regionale di controllo in sede di esame del “*Piano*” dovranno verificare se i flussi esposti dall’Ente che ha deliberato il ricorso alla “*Procedura di riequilibrio*” possano essere attendibili, tenuto conto dei dati storici e alle stime effettuate per i periodi successivi ai 5 anni.

Nel Documento si rimarca che l’attendibilità, la congruità e la coerenza, interna ed esterna, dei documenti di programmazione costituiscono prova dell’affidabilità e credibilità degli Enti territoriali. Occorre certamente tener conto che le previsioni (in 4, 10, 15 e 20 anni) esprimono un’anticipata programmazione finanziaria dei futuri esercizi, in quanto interessati dal “*Piano di rientro*”, e vincolano l’Ente ad attuarlo.

Il ricorso al “*Piano di riequilibrio*” non si esaurisce in un mero “*Piano di estinzione rateizzata dei debiti*” in un esteso arco di tempo, ma principalmente nell’adozione di misure strutturali che evitino il riformarsi dei debiti, misure che devono incidere maggiormente nei primi anni previsti dal “*Piano*” per poi stabilizzarsi negli anni successivi. Occorre che venga dimostrato dall’Ente di poter garantire in prospettiva un equilibrio economico-finanziario veritiero e durevole nel tempo.

Un profilo che attiene alla corretta programmazione di rientro dal deficit è quello che concerne il “*Piano di estinzione dei debiti*”, che deve risultare da uno specifico accordo con i creditori e non essere oggetto di un mero atto unilaterale dell’Ente; la mancata sottoscrizione di un previo idoneo accordo con i creditori interessati costituisce carenza tale da rendere il “*Piano*” inattendibile. Particolare cura dovrà essere posta in relazione ai “*Piani di rateizzazione dei pagamenti*”, tenuto conto del possibile non allineamento temporale tra la durata della rateizzazione e la durata del “*Piano*”.

La “*Procedura di riequilibrio finanziario pluriennale*” è scandita in fasi, alle quali si riconnettono termini e preclusioni.

L’avvio della “*Procedura di risanamento pluriennale*” comporta la sospensione delle azioni esecutive, determinando una compressione dei diritti dei terzi creditori, per cui la cadenza delle fasi procedurali in ristretti ambiti temporali è ideata per non comprimere oltremodo tali situazioni meritevoli di tutela.

Nei primi 5 anni di applicazione della normativa relativa alla “*Procedura di risanamento*”, la principale criticità emersa fa riferimento all’estrema lunghezza della fase istruttoria; il trascorrere del tempo rende vetuste le azioni

di risanamento previste nel “Piano” e inattendibile il complessivo percorso di riequilibrio.

A tal proposito, poiché in caso di richieste istruttorie i conseguenti adempimenti possono necessitare di tempistiche diverse, viene ritenuto necessario che, anche in assenza di espressa previsione normativa, si assegnino all’Ente precisi termini per il raggiungimento degli obiettivi, con l’avvertenza che, in caso di mancato rispetto degli stessi, la valutazione del “Piano” sarà fatta tenuto conto della situazione sopravvenuta. Il buon esito della “Procedura” infatti non può prescindere dal rispetto dei termini e dall’applicazione delle conseguenti scadenze di legge in caso d’infruttuoso decorso di termini perentori.

Per l’adozione del “Piano di riequilibrio” è previsto un termine perentorio di 90 giorni a partire dalla data di esecutività della Deliberazione consiliare di ricorso alla “Procedura”. Decorso infruttuosamente il predetto termine, la Sezione regionale di controllo, accertata la tardiva presentazione del “Piano”, trasmette la relativa Deliberazione al Prefetto competente, il quale assegna al Consiglio dell’Ente un termine non superiore a 20 giorni per la Deliberazione del dissesto.

Particolare attenzione dovrà essere posta anche all’osservanza dei termini procedurali di cui ai commi 1 e 2, dell’art. 243-*quater*, del Tuel (espletamento dell’istruttoria di competenza della Commissione), in quanto lo stretto margine previsto dal Legislatore per i predetti adempimenti è diretta conseguenza della necessità che la valutazione del “Piano” sia quanto più possibile vicina al momento di adozione dello stesso. Funzionale alle citate esigenze di tempestiva conclusione del procedimento istruttorio è anche il rigoroso rispetto dell’ordine cronologico per l’esame dei “Piani” presentati.

Circa la possibile evoluzione nella more della procedura di approvazione del “Piano di riequilibrio” delle condizioni di equilibrio e del processo di risanamento, le Sezioni riunite hanno evidenziato la necessità di una valutazione “*dinamica dei profili contabili che sostengono il ‘Piano’*” (Sentenze nn. 8/2018, 2/2015, 34/2014). Viene ritenuto che detto adattamento valutativo non possa esorbitare dalla prospettiva breve dell’esercizio finanziario nel quale sono state rilevate le condizioni per ricorrere al “Piano”.

Le variabili in evoluzione possono conseguire dall’approvazione del rendiconto, ovvero da errori di previsione nella manovra di bilancio, o dall’emersione di passività ulteriori diverse da quelle che dovevano obbligatoriamente essere rilevate in sede di presentazione; anche la conclusione

di onerosi contenziosi o eventi straordinari che operano esenzioni di una parte dell’imponibile generano situazioni suscettibili di cambiare, oggettivamente, la sostenibilità del “Piano di risanamento”.

Particolare significato assume, nella costruzione del percorso di riequilibrio, il costante rispetto delle previsioni normative attuative del Principio della prudenza e, quindi, la verifica attenta e scrupolosa delle coperture del “Fpv” di spesa, nonché l’attenta verifica di congruità del “Fcdc”, discostandosi se del caso, ove utilizzata, la forma semplificata di determinazione del “Fondo crediti” a consuntivo. La Corte reputa necessaria anche la previsione di un congruo accantonamento a “Fondo per passività potenziali ed a “Fondo per rischi spese legali”, da effettuarsi quest’ultimo sulla base di una ricognizione del contenzioso esistente a carico dell’Ente formatosi negli esercizi precedenti ed il cui onere può essere ripartito in quote uguali tra gli esercizi considerati nel bilancio di previsione.

L’esercizio della facoltà di revoca del ricorso alla “Procedura di riequilibrio” è in linea di principio da ritenersi consentita qualora esercitata entro il termine di 90 giorni previsto per la presentazione del “Piano” (Delibere della Sezione delle Autonomie n. 16/Sezaut/2012/Inpr e n. 22/Sezaut/2013/Qmig). La decisione di revoca deve essere formalizzata ed espressa da apposita Delibera e non può che consistere in una rinuncia all’utilizzo del rimedio di risanamento, o presumersi da eventuali comportamenti concludenti ovvero discendere da un uso improprio delle facoltà di rimodulazione o riformulazione.

Oggetto di rinuncia può essere anche la richiesta di accesso al “Fondo di rotazione”, ferme restando le misure programmate di riequilibrio e la comprovata sostenibilità del percorso di risanamento.

Alla Deliberazione n. 5 è allegato lo “Schema istruttorio”, suddiviso in 3 Sezioni.

#### **Sezione preliminare - Informazioni di natura generale**

La Sezione riporta le istruzioni destinate alla Commissione per la stabilità finanziaria degli Enti Locali che costituiscono supporto alle funzioni esercitate dalle Sezioni regionali di controllo della Corte dei conti e riguardano tutti gli Enti che hanno facoltà di accedere alla “Procedura”.

Occorre verificare che l’Ente abbia assolto a tutti gli adempimenti propedeutici alla predisposizione del “Piano”, come indicato nelle “Linee-guida” e nello “Schema istruttorio”, ed in particolare, che le previsioni e in generale tutte le valutazioni a contenuto economico-finanziario e patrimoniale siano sostenute da accurate analisi di tipo storico

e programmatico e/o da idonei parametri obiettivi di riferimento, anche in ordine alle prospettive d'acquisizione e d'utilizzo delle risorse.

Al fine dell'immediata verifica del rispetto del termine perentorio per l'adozione del "*Piano di riequilibrio*", è opportuno che l'Ente indichi in via preliminare le seguenti informazioni:

- estremi della Deliberazione di ricorso alla "*Procedura di riequilibrio finanziario pluriennale*", con specificazione, ove dichiarata, della immediata eseguibilità ai sensi dell'art. 134, comma 4, del Tuel;
- data dell'avvenuta pubblicazione ai sensi dell'art. 124 del Tuel;
- estremi della Deliberazione di adozione del conseguente "*Piano di riequilibrio*" e dell'acquisizione del Parere dell'Organo di revisione economico-finanziario.
- In caso di rimodulazione del "*Piano di riequilibrio*" da parte dell'Amministrazione entrante, dovrà essere indicata anche:
  - la data di proclamazione del Sindaco neoeletto;
  - la data di sottoscrizione della Relazione di inizio mandato.

Al fine della verifica della durata massima del "*Piano*", è opportuno che l'Ente evidenzi il rapporto tra le passività da ripianare nel "*Piano di riequilibrio*" e l'ammontare degli impegni di cui al Titolo I della spesa del rendiconto dell'anno precedente a quello di Deliberazione del ricorso alla "*Procedura*".

#### **Sezione I - Fattori e cause dello squilibrio**

Nella Sezione I si richiedono informazioni in merito alle Pronunce della Sezione regionale della Corte dei conti accertanti i fattori di squilibrio per l'Ente, alle misure correttive adottate dall'Ente, al "*Pareggio di bilancio*", agli andamenti di cassa, all'analisi degli squilibri di bilancio di parte corrente e di parte capitale, alla entrate e alle spese aventi carattere non ripetitivo, al risultato di amministrazione e

di gestione dell'ultimo triennio, alle capacità di riscossione nel triennio precedente, all'analisi dei residui presenti, ai debiti fuori bilancio e alle passività potenziali rilevate con l'obbligatoria ricognizione, all'analisi delle modalità di gestione dei servizi per conto terzi, all'indebitamento, all'andamento degli accertamenti di Tributi locali e di corrispettivi da "*servizi a domanda individuale*", alle spese per il personale, alla situazione economico-finanziaria degli Organismi partecipati ed alla spesa degli Organi politici istituzionali.

#### **Sezione II - Risanamento**

La Sezione richiede di verificare/analizzare gli aspetti salienti del programma di riequilibrio di parte corrente e di parte capitale, le misure adottate per il ripiano del disavanzo di amministrazione con indicazione degli obiettivi annuali, le misure adottate per il ripiano dei debiti fuori bilancio, l'obbligatoria revisione straordinaria dei residui attivi e passivi, l'ammontare dei debiti di funzionamento (attenzione tempi di pagamento, contenzioso, oneri e interessi passivi), la congruità della previsione di incremento dei Tributi locali (modalità e aliquote di incremento), la copertura dei costi dei "*servizi a domanda individuale*", la dimostrazione dell'incremento percentuale delle entrate proprie in rapporto a quelle correnti nel periodo di riequilibrio e le misure di revisione della spesa (spesa corrente, spesa per il personale, spesa per la gestione delle Società partecipate, dismissione di immobili e beni dell'Ente, riduzione della spesa per gli Organi istituzionali).

In conclusione, occorre dare dimostrazione del raggiungimento dell'equilibrio integrale del "*Piano di riequilibrio*" con indicazione delle entrate e delle spese per ogni annualità, comprensive delle previsioni conseguenti all'adozione delle azioni previste per il raggiungimento degli obiettivi di risanamento finanziario, nonché fornire indicazioni dettagliate di tutte le misure da attivare e degli specifici obiettivi annuali di risanamento oggetto di futuro monitoraggio.

## **"Pareggio di bilancio"**

### la Consulta bocchia l'esclusione a partire dal 2020 del "*Fondo pluriennale vincolato*" e dell'avanzo di amministrazione

È incostituzionale il blocco dell'utilizzo ai fini del "*Pareggio di bilancio*" dell'avanzo di amministrazione e del "*Fondo pluriennale vincolato*" degli Enti territoriali a partire dal

2020, in quanto trattasi di risparmi accumulati negli esercizi precedenti che servono a finanziare investimenti pluriennali. Pertanto, la preclusione ad utilizzare le quote di

avanzo di amministrazione disponibili ed i fondi già destinati a spese pluriennali ("Fpv") qualificherebbe il "Pareggio di bilancio" come "attivo strutturale inertizzato", cioè inutilizzabile per le destinazioni già programmate (spese vincolate).

A sancirlo è stata la Corte Costituzionale che, con la Sentenza n. 101 del 7 marzo 2018, depositata il 17 maggio 2018, si è espressa su quanto disposto dall'art. 1, comma 466, della "Legge di bilancio 2017".

Ad incappare nella censura della Consulta è in particolare la parte della norma citata che stabilisce che, a partire dal 2020, ai fini della determinazione dell'equilibrio del bilancio degli Enti territoriali, le spese già individuate negli esercizi precedenti e già finanziate o per le quali sono già

state individuate le risorse per il loro finanziamento debbano trovare copertura di "Pareggio di bilancio" nelle sole entrate di competenza, in altri termini nella parte in cui non prevede che l'inserimento dell'avanzo di amministrazione e del "Fondo pluriennale vincolato" nei bilanci dei medesimi Enti territoriali abbia effetti neutrali rispetto alla determinazione dell'equilibrio di "Pareggio" dell'esercizio di competenza.

Nel rimandare per ulteriori dettagli alla consultazione del testo della Sentenza stessa, disponibile sul Portale [www.entilocali-online.it](http://www.entilocali-online.it), si evidenzia che alla Sentenza in commento sarà dedicato uno specifico Approfondimento sul prossimo numero della presente Rivista.

---

## Deficitarietà strutturale approvati i Modelli per le certificazioni inerenti la dimostrazione del costo dei servizi 2017

È stato pubblicato sulla G.U. n. 105 dell'8 maggio 2018 il Decreto Ministero dell'Interno 23 aprile 2018, recante "Dimostrazione della copertura del costo dei servizi per l'anno 2017 per gli Enti in condizione di deficitarietà strutturale ed Enti equiparati dalla normativa".

Il Decreto reca in allegato i Modelli delle citate certificazioni per il 2017 e individua i termini entro cui dovranno essere trasmesse alle competenti Prefetture-Uffici Territoriali del Governo.

### **Amministrazioni interessate**

Sono tenuti all'invio delle certificazioni i Comuni, le Province, le Città metropolitane e le Comunità montane che si trovano in condizione di deficitarietà strutturale ex art. 242 del Tuel e che devono pertanto dimostrare - sulla base delle risultanze contabili dell'esercizio finanziario 2017 - la copertura del costo complessivo di gestione dei "servizi

a domanda individuale", del "Servizio per la gestione dei rifiuti urbani" e del "Servizio di acquedotto".

Sono inoltre soggetti a questi controlli gli Enti Locali che non presentino il certificato al rendiconto della gestione, gli Enti Locali che non hanno approvato nei termini di legge il rendiconto della gestione sino all'adempimento, gli Enti Locali dissestati per la durata del risanamento e quelli che fanno ricorso alla "Procedura di riequilibrio finanziario pluriennale".

### **Modalità di trasmissione**

I certificati devono essere trasmessi alle Prefetture-Uffici territoriali del Governo competenti per territorio, anche se parzialmente o totalmente negativi, entro il termine perentorio del 5 luglio 2018 per la certificazione relativa alle risultanze contabili all'esercizio finanziario 2017.

## **Enti strutturalmente deficitari** chiarimenti in merito alla certificazione sulla copertura del costo dei servizi

Lo scorso 18 maggio 2018 è stata pubblicata, sul sito istituzionale del Viminale, la Circolare n. 13/2018 del Ministero dell'Interno - Finanza locale - Ufficio I Consulenza e studi Finanza locale, indirizzata alle Prefetture, con oggetto *"Certificazione dimostrativa della copertura del costo di alcuni servizi per l'anno 2017 - per gli Enti Locali strutturalmente deficitari, Enti Locali dissestati ed altri enti assimilati - e relativi controlli"*.

La Circolare fornisce istruzioni circa le modalità di compilazione e di trasmissione dei certificati in materia di copertura del costo di alcuni servizi per gli Enti Locali che sono risultati, per l'anno 2017, in condizioni di deficitarietà strutturale sulla base della Tabella allegata al rendiconto della gestione dell'esercizio finanziario 2015, per quelli che hanno deliberato lo stato di dissesto finanziario e per gli altri Enti Locali a questi assimilati.

Inoltre, vengono date disposizioni alle Prefetture in merito ai controlli da effettuare e riguardo all'eventuale irrogazione delle sanzioni.

1) Deficitarietà strutturale, certificazione dimostrativa della copertura del costo di alcuni servizi e controlli centrali. Generalità.

In considerazione delle nuove modalità di presentazione della certificazione per l'anno 2017, occorre definire con precisione il perimetro applicativo delle disposizioni sugli Enti Locali deficitari e sui relativi controlli contenute nel Tuel.

1. Enti Locali strutturalmente deficitari: Enti che presentano gravi ed incontrovertibili condizioni di squilibrio finanziario, rilevabili da una apposita Tabella, da allegare al rendiconto della gestione ed alla relativa certificazione di bilancio, contenente parametri obiettivi, dei quali almeno la metà presentino valori deficitari; il rendiconto della gestione è quello relativo al penultimo esercizio precedente quello di riferimento (art. 242, comma 1, Tuel).

Gli Enti Locali strutturalmente deficitari sono assoggettati ai controlli centrali in materia di copertura del costo di alcuni servizi, che verificano, mediante la Certificazione, che:

a) il costo complessivo della gestione dei *"servizi a domanda individuale"*, riferito ai dati della competenza, sia stato coperto con i relativi proventi tariffari e con-

tributi finalizzati in misura non inferiore al 36% (a tale fine i costi di gestione degli *"Asili nido"* sono calcolati al 50% del loro ammontare);

b) il costo complessivo della gestione del Servizio *"Acquedotto"*, riferito ai dati della competenza, sia stato coperto con la relativa tariffa in misura non inferiore all'80%;

c) il costo complessivo della gestione del *"Servizio di smaltimento dei rifiuti solidi urbani interni ed equiparati"*, riferito ai dati della competenza, sia stato coperto con la relativa Tariffa almeno nella misura prevista dalla legislazione vigente, attualmente pari al 100% (art. 243, comma 2, Tuel).

2. Enti Locali soggetti, in via provvisoria, ai controlli centrali in materia di copertura del costo di alcuni servizi:

a) Enti Locali che, pur risultando non deficitari dalle risultanze della Tabella allegata al rendiconto di gestione, non presentino il certificato al rendiconto della gestione di cui all'art. 161 del Tuel;

b) Enti Locali per i quali non sia intervenuta nei termini di legge la Deliberazione del rendiconto della gestione, sino all'adempimento (art. 243, comma 6, Tuel).

3. Enti Locali dissestati: per la durata del risanamento sono tenuti alla presentazione della certificazione e sono tenuti, per i *"servizi a domanda individuale"*, al rispetto per il medesimo periodo del livello di copertura dei costi di gestione sopra indicati (art. 243, comma 7, Tuel).

4. Enti Locali assoggettati alla *"Procedura di riequilibrio finanziario pluriennale"*: per tutto il periodo di durata del *"Piano di riequilibrio"*, sono assoggettati ai controlli centrali in materia di copertura di costo di alcuni servizi e sono tenuti ad assicurare la copertura dei costi della gestione dei *"servizi a domanda individuale"* nella misura sopra indicata e, con i proventi della relativa Tariffa, la copertura integrale dei costi della gestione del *"Servizio di smaltimento dei rifiuti solidi urbani"* e del Servizio *"Acquedotto"* (art. 243-bis, comma 8, lett. b) e c), del Tuel.

Le norme sulla deficitarietà si applicano a Comuni, Province/Città metropolitane e Comunità montane (art. 242, comma 3, Tuel), e per esigenze conoscitive anche agli Enti Locali della Regione Friuli Venezia Giulia, della Valle

d'Aosta e delle Province autonome di Trento e Bolzano.

2) Le nuove modalità di compilazione e trasmissione della certificazione dimostrativa della copertura del costo di alcuni servizi per l'anno 2017. Dm. 23 aprile 2018.

Con il Dm. 23 aprile 2018 sono stati approvati i certificati per la dimostrazione del rispetto della copertura del costo dei servizi nell'anno 2017 per:

1. gli Enti deficitari nel 2017, sulla base delle risultanze delle Tabella allegata al rendiconto della gestione dell'esercizio finanziario 2015;
2. gli Enti soggetti in via provvisoria ai controlli centrali in quanto non hanno presentato il certificato al rendiconto 2015 o non hanno ancora deliberato il rendiconto della gestione 2015;
3. gli Enti in dissesto, con quinquennio di durata del risanamento in corso;
4. gli Enti in riequilibrio, con relativo "Piano finanziario pluriennale" in corso.

Tali certificati dovranno essere trasmessi con modalità telematica mediante apposizione di firma digitale del Segretario, del Responsabile del Servizio "Finanziario" e dell'Organo di revisione entro il termine del **5 luglio 2018**; la procedura telematica di acquisizione dei certificati 2017 rimarrà comunque aperta fino al 31 marzo 2019.

I certificati dovranno essere compilati utilizzando i Modelli informatici che saranno messi a disposizione degli Enti Locali sul sito istituzionale *web* del Dipartimento degli Affari Interni e Territoriali, Sezione *Area certificati*, accessibile con le modalità e le credenziali già in uso a ciascun Ente. I certificati potranno anche riportare valori parzialmente o totalmente negativi per Province/Città metropolitane e Comunità montane che, ordinariamente, non assolvono a funzioni relative alla "Gestione dei rifiuti" e al Servizio di "Acquedotto". I dati finanziari da inserire nei Modelli dovranno essere riportati con 2 cifre decimali. Gli Enti che avessero necessità di rettificare un certificato già trasmesso potranno attivare, previa comunicazione alla competente Prefettura, la procedura informatica prevista dalle istruzioni visualizzabili sul sito, che prevede dapprima l'annullamento del precedente Modello e quindi il caricamento a sistema del certificato corretto.

Per i Comuni con popolazione inferiore ai 15.000 abitanti e per le Comunità montane è richiesta la sottoscrizione da parte dell'unico componente del Collegio dei Revisori, mentre per gli altri è richiesta la sottoscrizione di almeno 2 componenti del Collegio.

3) Adempimenti da parte delle Prefetture-Utg. Comunica-

zioni agli Enti Locali, controlli sui certificati e applicazione delle sanzioni.

Ciascuna Prefettura dovrà richiamare l'attenzione degli Enti del territorio di propria competenza, indicati nei 2 elenchi allegati alla presente Circolare, sugli adempimenti previsti dalla normativa sulla deficitarietà strutturale, ed in particolare, sulla nuove modalità di presentazione telematica dei certificati per l'anno 2017.

Nell'Allegato n. 1 - "Elenco enti deficitari e dissestati tenuti alla presentazione certificazione copertura servizi esercizio finanziario 2017" - viene specificato se l'Ente deficitario sia tale perché presenta parametri dei quali almeno la metà deficitari, oppure perché non ha trasmesso il certificato del rendiconto, con la precisazione che gli Enti deficitari in via provvisoria sono tenuti alla certificazione, sempreché permangano al 5 luglio 2018 le condizioni di inadempienza (l'informazione dell'avvenuta presentazione o meno del certificato del rendiconto viene riportata anche per gli Enti che hanno dichiarato lo stato di dissesto, anche se sempre tenuti alla certificazione).

Gli Enti interessati dalla "Procedura di riequilibrio finanziario pluriennale" (Allegato n. 2) sono assoggettati ai controlli centrali in materia di copertura del costo di alcuni servizi e sono tenuti ad assicurare la copertura dei costi della gestione dei "servizi a domanda individuale", con i relativi proventi tariffari e contributi finalizzati, nella misura del 36%, e, con i proventi della relativa Tariffa, la copertura integrale dei costi della gestione del "Servizio di smaltimento dei rifiuti solidi urbani" e del Servizio "Acquedotto". L'esercizio delle funzioni di controllo e sanzionatorie è affidato alla competenza delle Prefetture. A partire dal prossimo 6 luglio 2018, ciascuna Prefettura potrà reperire nella banca-dati di finanza locale i certificati trasmessi per via telematica dagli Enti Locali che ricadono nel territorio di propria competenza. Le Prefetture dovranno applicare le sanzioni con proprio provvedimento, qualora riscontrino, da parte degli Enti strutturalmente deficitari, il mancato rispetto dei livelli minimi di copertura dei costi di gestione o l'omessa dimostrazione di tale rispetto (ovvero l'omesso invio della prescritta certificazione della copertura dei costi).

Per gli Enti che, allo scadere del termine del 5 luglio 2018, non avranno ancora provveduto alla presentazione del certificato al rendiconto di bilancio 2015, le Prefetture dovranno sollecitarne l'invio sino al definitivo adempimento, nelle more del quale non dovrà essere applicata la sanzione di cui al citato art. 243, comma 5, del Tuel.

Viene fatto presente che gli Enti dissestati sono soggetti all'obbligo certificativo senza tuttavia essere soggetti al Sistema sanzionatorio. In caso di applicazione della sanzione, andrà trasmessa alla Direzione centrale della Finanza locale, indirizzo Pec [finanzalocale.prot@pec.interno.it](mailto:finanzalocale.prot@pec.interno.it), un originale del provvedimento di applicazione della sanzione.

Ai sensi dell'art. 243, comma 5, del Tuel, l'importo della sanzione da applicare è fissato all'1% del valore delle entrate correnti risultanti dal certificato di bilancio di cui all'art. 161 del Tuel del penultimo esercizio finanziario precedente a quello in cui viene rilevato il mancato rispetto dei limiti minimi di copertura. Le sanzioni da applicare con riferimento alle certificazioni per l'anno 2017, a seguito della rilevazione dell'inadempienza nell'anno 2018, andranno calcolate con riferimento all'1% delle entrate correnti risul-

tanti dal certificato al rendiconto dell'anno 2016 e, ove tale certificato non risulti presentato, al certificato dell'ultima annualità disponibile. Anche le Comunità montane, pur rientrando fra gli Enti Locali cui si applicano gli adempimenti sulla deficitarietà strutturale, non sono assoggettate alla sanzione secondo il disposto all'art. 243, comma 5.

Infine, sono segnalati i seguenti referenti:

- per informazioni di carattere amministrativo: Dott. Carmine La Vita, tel. Ufficio 06.465.47.931, e-mail [carmine.lavita@interno.it](mailto:carmine.lavita@interno.it) e Sig.ra Rita Meniconi, tel. Ufficio 06.465.47.933, e-mail [rita.meniconi@interno.it](mailto:rita.meniconi@interno.it);
- per informazioni di carattere tecnico o relative alle modalità telematiche di trasmissione: Sig. Valter Pigna, tel. uff. 06.465.48.199, e-mail [valter.pigna@interno.it](mailto:valter.pigna@interno.it) e Sig. Arnaldo Ciuffetti, tel. Ufficio 06.465.48.155, e-mail [arnaldo.ciuffetti@interno.it](mailto:arnaldo.ciuffetti@interno.it).

## **Conto annuale 2017** rinviato al 25 giugno 2018 il termine per effettuare la rilevazione

Il Dipartimento della Ragioneria generale dello Stato (RgS) ha pubblicato la Circolare n. 18 del 22 maggio 2018, contenente le istruzioni per l'acquisizione, nel Sistema informativo "Sico", dei dati di organico e di spesa del personale dipendente dalle Pubbliche Amministrazioni per l'anno 2017 (Conto annuale) ai sensi del Titolo V del Dlgs. n. 165/01.

L'invio dei dati relativi all'anno 2017, sostanzialmente analogo alla struttura di rilevazione rispetto all'anno precedente, è stata posticipata, rispetto all'ordinario termine, dal 31 maggio al 25 giugno 2018, come indicato nel Comunicato pubblicato sul sito della RgS.

Di rilievo è la parte dedicata al "*Piano triennale dei fabbisogni di personale*" che, in attesa della pubblicazione in G.U. delle "*Linee-guida*" della Funzione pubblica, previste dall'art. 6, comma 2 del Dlgs. n. 165/01, come modificato dal Dlgs. n. 75/17, ad oggi firmate, nella nuova veste assume un rilievo centrale nella programmazione del fabbisogno di personale, determinando il superamento della dotazione organica.

L'art. 6-ter, comma 5, del Dlgs. n. 165/01, ne prescrive l'acquisizione attraverso il Sistema informativo del personale del Mef-RgS., di cui all'art. 60. A tal fine, nel Sistema informativo "Sico" è stato implementato un Modulo che consente l'invio dei documenti contenenti i suddetti Piani.

Una volta emanate le citate "*Linee-guida*" della Funzione pubblica, questa Sezione di "Sico" sarà aggiornata poiché verrà predisposto uno specifico Modello attraverso il quale saranno acquisite le informazioni contenute nei rispettivi Piani dei fabbisogni.

Sulla rilevazione operata dalle Amministrazioni, il Collegio dei Revisori è chiamato ad effettuare la propria attività di verifica e controllo dei dati inseriti e procedere, unitamente al Responsabile del procedimento amministrativo individuato dall'Ente, alla sottoscrizione del Conto annuale.

Nel caso in cui il Collegio si sia insediato successivamente alla compilazione del Conto annuale, il Presidente in carica è tenuto comunque alla sua sottoscrizione.

Inoltre, in applicazione dell'art. 40-bis del Dlgs. n. 165/01, l'Organo di controllo interno individuato al comma 1 del medesimo articolo è chiamato a vigilare sugli specifici adempimenti di pubblicazione della Tabella 15 e della Scheda "Sic" ("*Specifiche informazioni sulla Contrattazione integrativa*"). A tal proposito, fermo restando quanto previsto dall'art. 9-bis del Dlgs. n. 33/13, come modificato dal Dlgs. n. 97/16, si richiama l'attenzione sull'obbligo di procedere alla pubblicazione, nella Sezione "*Amministrazione trasparente*" dei siti istituzionali, del Modello certificato del Conto annuale secondo quanto previsto dagli artt.16, comma 1 e 17 del Dlgs. n. 33/13.

## **Cassa DD.PP.**

### proroga dei termini per la rinegoziazione dei prestiti di Province e Città metropolitane 2018

Cassa Depositi e Prestiti Spa, con un Avviso alla clientela pubblicato in data 28 maggio 2018, ha prorogato i tempi di presentazione delle richieste per la rinegoziazione dei prestiti intestati a Province e Città metropolitane.

A seguito delle richieste pervenute dall'Unione delle Province Italiane (Upi) e da alcuni Enti, il termine per aderire

all'operazione è stato nuovamente fissato al 22 giugno 2018 (originariamente il 1° giugno 2018), mentre la ricezione della documentazione da parte di Cassa Depositi e Prestiti dovrà avvenire entro il 28 giugno 2018 (originariamente 8 giugno).

## **Tributi locali**

### prorogata la sospensione dei versamenti per le popolazioni dei Comuni terremotati

È stato pubblicato sulla G.U. n. 123 del 29 maggio 2018 il D.L. n. 55 del 29 maggio 2018, rubricato "*Ulteriori misure urgenti a favore delle popolazioni dei territori delle Regioni Abruzzo, Lazio, Marche ed Umbria, interessati dagli eventi sismici verificatisi a far data dal 24 agosto 2016*", contenente misure di proroga e sospensione dei termini dei versamenti tributari, contributivi, e del Canone Rai, per le popolazioni dei Comuni colpiti dagli eventi sismici del 24 agosto 2016.

Nello specifico, i contribuenti non titolari di redditi d'impresa, di lavoro autonomo, nonché gli esercenti di attività agricole, dovranno versare i Tributi oggetto della sospensione entro il 16 gennaio 2019, oppure possono rateizzare il dovuto in massimo 60 rate mensili di pari importo, a decorrere dal medesimo termine del 16 gennaio 2019. Il mancato pagamento di una o più rate comporterà l'iscrizione a ruolo delle somme inavase, comprensive di sanzioni ed interessi. La relativa cartella sarà notificata, a pena di decadenza, entro il 31 dicembre del 3° anno successivo a quello di scadenza dell'unica rata o del periodo di rateazione.

Per quanto concerne gli adempimenti contributivi e assicurativi, passa da 24 a 60 il numero di rate mensili per poter effettuare il versamento delle somme sospese, a de-

correre dal 31 gennaio 2019.

I termini per la notifica delle cartelle di pagamento, oltre alle attività esecutive da parte dell'Agente della riscossione ed i termini di prescrizione e decadenza dell'attività degli Enti creditori, compresi gli Enti Locali, riprendono a partire dal 1° gennaio 2019.

Viene altresì disposto che il pagamento del Canone Rai è sospeso fino al 31 dicembre 2020. Il versamento può essere effettuato anche tramite rateizzazione, con un massimo di 24 rate mensili di pari importo, a decorrere dal 1° gennaio 2021.

Con provvedimento dell'Agenzia delle Entrate, da adottarsi entro 60 giorni dalla data di entrata in vigore del Decreto in commento, saranno disciplinate le modalità di rimborso delle somme già versate nel periodo compreso tra il 1° gennaio 2018 e la data di entrata in vigore del Decreto in parola.

Nei confronti dei soggetti di cui all'art. 2-bis, del D.L. n. 148/17, che hanno dichiarato l'inagibilità della casa di abitazione, dello studio professionale o dell'azienda, la sospensione del pagamento delle spettanze relative alle utenze domestiche di energia elettrica, gas e acqua, è differita al 1° gennaio 2019.

## Icp illegittimi gli aumenti deliberati dall'anno 2013

È stata pubblicata sul sito *web* istituzionale del Mef-Dipartimento delle Finanze, la Risoluzione n. 2/DF del 14 maggio 2018, avente ad oggetto *“Imposta comunale sulla pubblicità e diritto sulle pubbliche affissioni (Icpdpa) – Aumenti tariffari ex art. 11, comma 10 della Legge n. 449/97, abrogati dall’art. 23, comma 7, del Dl. n. 83/12 – Norma interpretativa di cui all’art. 1, comma 739 della Legge n. 208/15 del 2015 – Sentenza della Corte Costituzionale 10 gennaio 2018, n. 15”*.

Nel Documento in esame, il Ministero chiarisce gli effetti dell’abrogazione degli aumenti delle tariffe dell’Icp e dei Dpa applicati dai Comuni a partire dall’anno 2013, a seguito della Sentenza della Corte Costituzionale 10 gennaio 2018, n. 15.

In via preliminare, il Mef ricostruisce i fatti che hanno portato alla Sentenza della Corte Costituzionale. La Commissione tributaria provinciale di Pescara, con l’Ordinanza 1° febbraio 2017, ha sollevato la questione di illegittimità costituzionale dell’art. 1, comma 739, della Legge n. 208/15, il quale prevede che *“l’art. 23, comma 7, del Dl. n. 83/12, convertito con modificazioni dalla Legge n. 134/12, nella parte in cui abroga l’art. 11, comma 10, della Legge n. 449/97, relativo alla facoltà dei Comuni di aumentare le tariffe dell’Imposta comunale sulla pubblicità, ai sensi e per gli effetti dell’art. 1 della Legge n. 212/00, si interpreta nel senso che l’abrogazione non ha effetto per i Comuni che si erano già avvalsi di tale facoltà prima della data di entrata in vigore del predetto art. 23, comma 7, del Dl. n. 83/12”*. Quest’ultima norma ha stabilito che, *“dalla data di entrata in vigore del presente Dl. sono abrogate le disposizioni di legge indicate dall’Allegato 1, fatto salvo quanto previsto dal comma 11 del presente articolo”*.

Pertanto, era stata sancita l’abrogazione delle disposizioni di cui agli artt. 9 e 11, comma 10 della Legge n. 449/97; quest’ultimo prevedeva che *“le tariffe e i diritti di cui al Capo I del Dlgs. n. 507/93 e s.m., possono essere aumentati dagli Enti Locali fino ad un massimo del 20% a decorrere dal 1° gennaio 1998 e fino a un massimo del 50% a decorrere dal 1° gennaio 2000 per le superfici superiori al metro quadrato, e le frazioni di esso si arrotondano al mezzo metro quadrato”*.

Con la Sentenza in parola, la Corte Costituzionale ha dichiarato infondate le questioni sollevate dalla Ctp. Nel merito, la Corte ha disposto che *“la disposizione invece si limita a precisare la salvezza degli aumenti deliberati al 26 giugno 2012, tenuto conto, tra l’altro, che a tale data ai Comuni era stata nuovamente attribuita la facoltà di deliberare le maggiorazioni (...) Di qui la necessità di chiarire gli effetti dell’abrogazione disposta dal Dl. n. 83/12, precisando che la stessa non poteva far cadere le delibere già adottate e che il 26 giugno del 2012 era il termine ultimo per la validità delle maggiorazioni disposte per l’anno d’imposta 2012 (...) Nulla dice il comma 739, invece, sulla possibilità di confermare o prorogare, successivamente al 2012, di anno in anno, le tariffe maggiorate”*.

Inoltre, la Corte Costituzionale ha anche aggiunto che, venuta meno la norma che consentiva di apportare gli aumenti tariffari, gli atti di proroga delle stesse sono da considerarsi illegittimi in quanto non poteva essere prorogata una maggiorazione non più in vigore. Ancora, la Corte ha chiarito che il citato art. 1, comma 739, della Legge n. 208/15, si è limitata a precisare la salvezza degli aumenti deliberati prima del 26 giugno 2012, ovverosia la data di entrata in vigore del Dl. n. 83/12.

Precisa quindi il Ministero che il citato comma 739 ha solamente specificato gli effetti dell’abrogazione disposta dall’art. 23 del Dl. n. 83/12, senza introdurre alcun doppio regime impositivo.

Una Delibera approvativa o confermativa delle maggiorazioni, adottata entro il 26 giugno 2012, legittima la richiesta di pagamento delle stesse da parte dell’Ente; di contro, una Delibera approvativa emessa in data successiva è da ritenersi illegittima, essendo venuta meno la norma di cui all’art. 11, comma 10 della Legge n. 449/97, attributiva del potere di disporre gli aumenti tariffari.

Il Ministero ha precisato che le stesse considerazioni devono estendersi anche al caso di proroga tacita delle tariffe, posto che per l’anno 2012 il termine ultimo di approvazione del bilancio di previsione era stato prorogato al 31 ottobre 2012; per cui solo se il bilancio fosse stato approvato entro il 26 giugno 2012 il Comune poteva legittimamente richiedere il pagamento delle maggiorazioni.

## **Ritardi nei pagamenti delle somme iscritte a ruolo rideterminata nel 3,01% in ragione annuale la misura degli interessi di mora**

L'Agenzia delle Entrate, con il Provvedimento datato 10 maggio 2018, ha proceduto alla definizione, a decorrere dal 15 maggio 2018, della misura degli interessi di mora per ritardato pagamento delle somme iscritte a ruolo, che vengono determinati nel 3,01% in ragione annuale.

Il Provvedimento è stato pubblicato sul sito *internet* dell'Agenzia delle Entrate, ai sensi e per gli effetti dell'art. 1, comma 361, della Legge n. 244/07.

Come ricordato nelle motivazioni, l'art. 30 del Dpr. n. 602/73 prevede che, decorsi 60 giorni dalla notifica della cartella di pagamento, sulle somme iscritte a ruolo – escluse le sanzioni pecuniarie tributarie e gli interessi – si applichino, a partire dalla data della notifica della cartella e fino alla data del pagamento, gli interessi di mora al tasso

determinato annualmente con Decreto del Ministero delle Finanze con riguardo alla media dei tassi bancari attivi.

Considerato che, come detto, l'art. 30 prevede una determinazione annuale del tasso di interesse in questione, è stata interessata la Banca d'Italia che, con Nota 23 marzo 2018, ha stimato al 3,01% la media dei tassi bancari attivi con riferimento al periodo 1° gennaio 2017-31 dicembre 2017.

Il presente Provvedimento fissa dunque, con effetto dal 15 maggio 2018, al 3,01% in ragione annuale la misura del tasso di interesse da applicare nelle ipotesi di ritardato pagamento delle somme iscritte a ruolo, di cui all'art. 30, del Dpr. n. 602/73.

# NOTIZIARIO FISCALE

## “Split payment”

una Circolare dell'Agenzia delle Entrate fornisce chiarimenti in merito ai nuovi soggetti interessati dal 1° gennaio 2018

L'Agenzia delle Entrate – Direzione centrale Coordinamento normativo, con la Circolare n. 9/E del 7 maggio 2018 ha fornito chiarimenti in ordine alle modifiche alla disciplina della scissione dei pagamenti introdotte, a decorrere dal 1° gennaio 2018, dall'art. 3 del Dl. n. 148/17, convertito con modificazioni dalla Legge n. 172/17.

La Circolare è intervenuta sul nuovo ambito soggettivo di applicazione del meccanismo dello “split payment” e su come individuare le Pubbliche Amministrazioni, fornendo un'utile Tabella di sintesi delle varie fattispecie interessate, ricordando l'efficacia temporale delle nuove disposizioni e stabilendo che, nel caso di errori commessi dalla data di entrata in vigore delle nuove norme e fino al 7 maggio 2018, non verranno applicate sanzioni.

Per quanto non contemplato nella Circolare in commento, di cui forniamo di seguito una sintesi dei passaggi di maggior interesse per gli Enti Locali rinviando alla lettura del documento per approfondimenti, restano valide le indicazioni fornite con le Circolari n. 1/E del 2015, n. 15/E del 2015 e n. 27/E del 2017.

### Premessa

Dal 1° gennaio 2018, a seguito delle modifiche introdotte dall'art. 3, comma 1, del Dl. n. 148/17, convertito con modificazioni dalla Legge n. 172/17, con l'obiettivo di rendere ancora più efficace la lotta all'evasione dell'Iva, si è ulteriormente ampliato l'ambito soggettivo di applicazione della “scissione dei pagamenti” Iva (c.d. “split payment”),

di cui all'art. 17-ter del Dpr. n. 633/72.

Con il Dm. 9 gennaio 2018, che ha modificato il Dm. 23 gennaio 2015, sono state inoltre ridefinite le modalità di attuazione della disciplina della scissione dei pagamenti.

Tali novità riguardano l'estensione del meccanismo alle operazioni effettuate nei confronti degli Enti pubblici economici, regionali e locali, comprese le Aziende speciali e le Aziende pubbliche di servizi alla persona, delle Fondazioni partecipate da qualsiasi tipo di P.A., nonché delle Società controllate direttamente o indirettamente da qualsiasi tipo di P.A., Ente o Società soggetta allo “split payment”, e delle Società partecipate per una quota non inferiore al 70% da qualsiasi tipo di P.A., Ente e Società già assoggettata allo “split payment”, che si aggiungono alle altre categorie che già applicano la “scissione dei pagamenti”.

Per l'esatta individuazione dei nuovi soggetti interessati, di cui all'art. 17-ter, comma 1-bis, del Dpr. n. 633/72, occorre rifarsi agli Elenchi pubblicati in data 19 dicembre 2017 dal Ministero dell'Economia e delle Finanze, relativamente alle cessioni di beni e prestazioni di servizi fatturate dal 1° gennaio 2018, e la cui Imposta sia divenuta esigibile dalla medesima data.

### Le nuove categorie di soggetti interessati

Con effetto dal 1° gennaio 2018, la disciplina della “scissione dei pagamenti” si applica alle seguenti nuove categorie di soggetti:

<b>Pubbliche Amministrazioni</b> (art. 17-ter, comma 1, Dpr. n. 633/72)	<ul style="list-style-type: none"> <li>- soggetti di cui all'art. 1, comma 2, del Dlgs. n. 165/01;</li> <li>- soggetti indicati a fini statistici dall'Istat ai sensi dell'art. 1, comma 2, della Legge n. 196/09 e le Autorità indipendenti;</li> <li>- Amministrazioni autonome annoverate dall'art. 1, comma 209, della Legge n. 244/07</li> </ul>
<b>Enti</b> (art. 17-ter, comma 1bis, lett. 0a, Dpr. n. 633/72)	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Enti pubblici economici nazionali, regionali e locali;</li> <li>- Aziende speciali;</li> <li>- Aziende pubbliche di servizi alla persona.</li> </ul>
<b>Fondazioni</b> (art. 17-ter, comma 1bis, lett. 0b, Dpr. n. 633/72)	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Fondazioni partecipate da Amministrazioni pubbliche per una percentuale complessiva del fondo di dotazione non inferiore al 70% o che comunque siano controllate da soggetti pubblici</li> </ul>

**Società***(art. 17-ter, comma 1bis, lett. a/b/c/d, Dpr. n. 633/72)*

- Società controllate (controllo di diritto e di fatto) direttamente dalla Presidenza del Consiglio dei Ministri e dai Ministeri;
- Società controllate (controllo di diritto) direttamente e indirettamente da Amministrazioni pubbliche e da Enti e Società soggette allo “*split payment*”;
- Società partecipate per una percentuale non inferiore al 70% del capitale da Amministrazioni pubbliche, da enti e Società soggette allo “*split payment*”;
- Società quotate inserite nell'indice Ftse Mib della Borsa italiana e identificate ai fini Iva.

La Circolare n. 9/E fornisce a questo punto chiarimenti in merito alle varie tipologie di nuovi soggetti interessati al meccanismo della “*scissione dei pagamenti*”.

Ricordiamo alcuni passaggi interessanti, riferiti in particolare alle Società, rinviando per il resto alla lettura del Documento di prassi.

L'estensione della disciplina dello “*split payment*” anche a Fondazioni, Enti e Società coinvolte dal 1° gennaio 2018, ha reso necessaria la modifica, operata dal Dm. 9 gennaio 2018, delle previsioni del Dm. 23 gennaio 2015, circa la rilevanza del controllo congiunto di diritto. In proposito, il comma 5 dell'art. 5-ter del Dm. 23 gennaio 2015 stabilisce che, “*nell'ambito delle Società controllate di cui al comma 1-bis, lett. a), b), dell'art. 17-ter del Decreto n. 633/72 sono incluse le Società il cui controllo è esercitato congiuntamente da Pubbliche Amministrazioni centrali di cui alla lett. a) dello stesso comma 1-bis e/o da Società controllate da queste ultime e/o da Pubbliche Amministrazioni di cui alla lett. b) dello stesso comma 1-bis o da Enti e Società di cui alle lett. 0a), 0b), a) e c) e/o da Società controllate da queste ultime*”.

A tal proposito, restano valide le indicazioni già fornite con la Circolare Entrate n. 27/E del 2017 in materia di controllo congiunto di diritto, ai sensi dell'art. 2, comma 1, lett. b), del Dlgs. n. 175/16 - in caso di partecipazioni minoritarie che se sommate superano la percentuale del 50% - secondo cui si ha controllo congiunto qualora, in applicazione di norme di legge o statutarie o di patti parasociali, per le decisioni finanziarie e gestionali strategiche è richiesto il consenso unanime di tutte le parti che condividono il controllo; detto requisito non sussiste invece nella differente ipotesi di “*controllo analogo congiunto*”, di cui all'art. 2, comma 1, lett. d), del richiamato Dlgs. n. 175/16.

Altra novità rilevante, sempre con riferimento alle Società, riguarda il caso in cui la partecipazione, pari o superiore al 70%, è posseduta da più soggetti, ciascuno intestatario di una quota (anche minoritaria), che complessivamente

raggiungono la percentuale citata del 70%. Infatti, la circostanza che la Società sia partecipata, per una percentuale complessiva del capitale non inferiore al 70%, porta a ricondurla automaticamente nell'ambito applicativo della disciplina dello “*split payment*”.

**Elenchi pubblicati dal Dipartimento delle Finanze**

Al fine di facilitare l'individuazione dei nuovi soggetti sottoposti alla disciplina della “*scissione dei pagamenti*”, il Ministero dell'Economia e delle Finanze ha pubblicato sul proprio sito *internet*, in data 19 dicembre 2017, con effetto a partire dal 1° gennaio 2018, degli Elenchi che individuano nel dettaglio i soggetti riconducibili nell'ambito soggettivo della “*scissione dei pagamenti*”.

In particolare, relativamente all'individuazione delle Fondazioni, degli Enti e delle Società, la Circolare in commento ricorda che il Dm 23 gennaio 2015, come modificato da ultimo dal Dm. 9 gennaio 2018, ha stabilito, all'art. 5-ter, comma 2, che per le operazioni per le quali è emessa fattura nell'anno 2018 e negli anni successivi, le disposizioni dell'art. 17-ter del Dpr. n. 633/72 si applicano a quei soggetti inseriti “*nell'Elenco pubblicato, a cura del Dipartimento delle Finanze, entro il 20 ottobre di ciascun anno con effetti a valere per l'anno successivo. Solo per l'anno 2017 il suddetto Elenco è pubblicato entro il 19 dicembre con effetti a valere per l'anno 2018. Le Fondazioni, Enti e Società interessate possono segnalare eventuali incongruenze o errori al suddetto Dipartimento, che provvederà a esaminarle al fine dell'eventuale aggiornamento, in conformità alla normativa vigente*”.

Dal quadro sopra delineato deriva che mediante la consultazione dei predetti Elenchi i soggetti passivi Iva che effettuano cessioni di beni o prestazioni di servizi potranno verificare le informazioni relative ai loro cessionari/committenti e stabilire se applicare la “*scissione dei pagamenti*”.

La Circolare n. 27/E del 2017 ha precisato che, “*per assicurare certezza giuridica ai soggetti coinvolti nelle anzidette operazioni, l'espressa individuazione dei soggetti*

per i cui acquisti trova applicazione tale meccanismo viene effettuata dal Dipartimento delle Finanze del Ministero dell'Economia e delle Finanze con appositi Elenchi, l'inclusione nei quali determina un effetto costitutivo". Il Dipartimento delle Finanze del Ministero dell'Economia e delle Finanze, con il Comunicato 7 febbraio 2018, ha avuto modo di precisare altresì che, in considerazione della necessità di monitorare e aggiornare costantemente gli Elenchi pubblicati per tenere conto delle segnalazioni pervenute dai contribuenti, agli Elenchi stessi è attribuita efficacia costitutiva, anche in coerenza con quanto precisato nella Circolare n. 27/E del 2017.

Pertanto, al fine di tutelare il legittimo affidamento dei soggetti interessati, la disciplina dello "split payment" ha effetto dalla data di effettiva inclusione del soggetto nell'Elenco e della pubblicazione dell'Elenco sul sito del Dipartimento delle Finanze.

Resta fermo che, fino a quando il soggetto interessato non risulterà inserito nell'Elenco aggiornato, il medesimo soggetto non potrà considerarsi riconducibile nell'ambito soggettivo della disciplina della "scissione dei pagamenti". L'eventuale rilascio dell'attestazione di cui al comma 1-quater dell'art. 17-ter del Dpr. n. 633/72 da parte del cessionario/committente in contrasto con il contenuto degli Elenchi è da ritenersi privo di effetti giuridici.

Alla luce della possibilità che un soggetto sia incluso ovvero escluso dagli Elenchi in corso d'anno, occorre chiarire che, in tali ipotesi, la disciplina della "scissione dei pagamenti" deve ritenersi applicabile ovvero non più applicabile solo dalla data di aggiornamento dell'Elenco da par-

te del Dipartimento delle Finanze. Ciò in considerazione dell'esigenza di tutelare i soggetti che abbiano fatto affidamento sugli Elenchi pubblicati. Conseguentemente, deve ritenersi corretto il comportamento del contribuente che, nelle more di aggiornamento dell'Elenco, si sia comportato coerentemente agli Elenchi medesimi.

Nell'ipotesi diversa in cui il contribuente, nelle more dell'aggiornamento dell'Elenco, si sia comunque comportato come un soggetto riconducibile nell'ambito soggettivo della "scissione dei pagamenti" e, pertanto, l'Imposta relativa agli acquisti sia stata assolta, ancorché in modo irregolare, secondo le modalità di cui al Dm. 23 gennaio 2015, l'Agenzia ha chiarito che, per effetto dell'inclusione, ancorché posticipata, nell'Elenco, per finalità di semplificazione non è necessario "regolarizzare" i comportamenti posti in essere antecedentemente a tale inclusione.

#### **Individuazione delle Pubbliche Amministrazioni**

Per l'individuazione delle Pubbliche Amministrazioni destinatarie della disciplina della "scissione dei pagamenti" non sono previsti degli Elenchi ma, come anche chiarito nel Comunicato 31 ottobre del 2017 dal Dipartimento delle Finanze, occorre far riferimento all'Indice delle Pubbliche Amministrazioni ([www.indicepa.gov.it](http://www.indicepa.gov.it)).

Dunque, le nuove disposizioni si applicano di fatto alle Pubbliche amministrazioni destinatarie delle norme in materia di fatturazione elettronica obbligatoria di cui all'art. 1, commi da 209 a 214, della Legge n. 244/07.

L'Agenzia ricorda che l'accreditamento all'Ipa, ancorché obbligatorio per i soggetti destinatari della fatturazione elettronica, discende dall'iniziativa degli stessi soggetti.

Pertanto, la P.A. acquirente che sulla base delle norme sopra richiamate rientri nell'alveo di applicazione della "scissione dei pagamenti", laddove non abbia richiesto l'anzidetto accreditamento e non abbia comunicato al fornitore l'applicabilità alla stessa del meccanismo di cui trattasi, sarà comunque soggetta all'applicazione delle specifiche sanzioni.

La Circolare n. 9/E precisa che, laddove il riferimento all'Ipa non sia esaustivo, torna utile – soltanto in tale circoscritta ipotesi - per il fornitore il rilascio dell'attestazione di cui al comma 1-quater dell'art. 17-ter del Dpr. n. 633/72. Ciò nell'ipotesi in cui la P.A. acquirente, nonostante sulla base delle norme sopra richiamate rientri nell'alveo di applicazione della "scissione dei pagamenti", non abbia richiesto l'anzidetto accreditamento all'Ipa e non abbia comunicato al fornitore l'applicabilità alla stessa del meccanismo di cui trattasi.



### **Indice delle Pubbliche Amministrazioni**

L'Indice delle Pubbliche Amministrazioni (Ipa) è l'archivio ufficiale degli Enti pubblici e dei Gestori di pubblici servizi. È gestito dall'Agenzia per l'Italia digitale e contiene informazioni dettagliate su Enti, strutture organizzative, competenze dei singoli uffici e servizi offerti.

I contenuti dell'Ipa sono strutturati in tre macrolivelli:

- informazioni di sintesi sull'Ente;
- informazioni sulla struttura organizzativa e gerarchica e sui singoli uffici;
- informazioni sugli uffici di protocollo.

Vengono poi esaminate alcune fattispecie particolari: Società fiduciarie e Consulenti tecnici d'ufficio (c.d. "Ctu"). Riguardo a questi ultimi, vengono escluse dalla "scissione dei pagamenti" le fatture emesse dagli stessi a favore dell'Amministrazione della Giustizia, in quanto committente ma non esecutrice del pagamento. Il "Ctu" deve ritenersi pertanto obbligato ad esercitare la rivalsa ex art. 18 del Dpr. n. 633/72 e ad emettere fattura ai sensi del successivo art. 21 nei confronti dell'Amministrazione della Giustizia in cui deve essere evidenziato tuttavia che la "solutio" avviene con denaro fornito dalla/e parte/i individuata/e dal provvedimento del Giudice. In tali fattispecie la P.A. (Amministrazione della Giustizia), pur essendo riconducibile nell'ambito soggettivo di applicazione della "scissione dei pagamenti", non effettua infatti alcun pagamento del corrispettivo nei confronti del "Ctu", per cui l'Agenzia ha ritenuto di escludere l'applicabilità, nel caso specifico, della disciplina della "scissione dei pagamenti", coerentemente con i casi di semplificazione disciplinati dalla Circolare n. 27/E del 2017.

#### Efficacia temporale delle nuove disposizioni

Le nuove disposizioni hanno effetto a "decorrere dal 1° gennaio 2018 e si applicano alle operazioni per le quali è emessa fattura a partire dalla medesima data".

Il comma 1-ter dell'art. 17-ter del Dpr. n. 633/72 stabilisce che la disciplina della "scissione dei pagamenti" si applica "fino al termine di scadenza della misura speciale di derogazione rilasciata dal Consiglio dell'Ue ai sensi dell'art. 395 della Direttiva 2006/112/CE", ossia fino al 30 giugno 2020. Pertanto, le nuove disposizioni sulla "scissione dei pagamenti" si applicano alle operazioni in relazione alle quali la fattura sia stata emessa e la cui Imposta sia divenuta esigibile a decorrere dal 1° gennaio 2018.

#### Sanzioni

In considerazione delle obiettive condizioni di incertezza che hanno accompagnato le novità introdotte dal 1° gennaio 2018, l'Agenzia stabilisce infine che sono fatti salvi, con conseguente mancata applicazione di sanzioni, eventuali comportamenti difformi adottati dai contribuenti anteriormente all'emanazione del presente Documento di prassi, sempre che non sia stato arrecato danno all'Erario con il mancato assolvimento dell'Imposta dovuta.

## Sanzione per utilizzo in compensazione di credito Iva inesistente

### non si applica se è già stato recuperato e sanzionato in ambito accertativo

L'Agenzia delle Entrate, con la Risoluzione n. 36/E dell'8 maggio 2018, ha chiarito che, in caso di utilizzo in compensazione di un credito Iva inesistente, già recuperato in ambito accertativo e sanzionato quale infedele Dichiarazione ed illegittima detrazione ai sensi degli artt. 6, comma 6, e 5, comma 4, del Dlgs. n. 471/97, non deve essere irrogata anche l'ulteriore sanzione di cui all'art. 13 comma 5, del medesimo Decreto, prevista a seguito del successivo utilizzo in compensazione del credito Iva inesistente. Una diversa soluzione avrebbe infatti l'effetto di punire la medesima violazione:

- una prima volta, sanzionando la contabilizzazione delle fatture inesistenti e la riduzione del debito d'imposta (o

l'indicazione di un maggior credito) ex artt. 5, comma 4, e 6, comma 6, del Dlgs. n. 471/97 (sanzioni tra loro cumulabili in progressione), oltre al recupero del minor credito spettante;

- una seconda volta, contestando le indebite compensazioni effettuate negli anni successivi, applicando la sanzione di cui all'art. 13, comma 5, del medesimo Decreto, e recuperando il credito utilizzato in compensazione.

Fermo restando quindi il recupero del minor credito nell'ambito della contestazione per infedele dichiarazione, "le compensazioni eseguite negli anni successivi assumono legittimità e non possono essere più contestate ai sensi del citato art. 13, né recuperate".

## Fatturazione elettronica il 1° gennaio 2019 il “debutto” anche tra privati

Dopo la fattura elettronica verso la P.A., il 1° gennaio 2019 è la volta della fattura tra privati. L'obbligo è stato disposto dall'art. 1, comma 3, Dlgs. n. 127/15, secondo cui, “*al fine di razionalizzare il procedimento di fatturazione e registrazione, per le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate tra soggetti residenti, stabiliti o identificati nel territorio dello Stato, e per le relative variazioni, sono emesse esclusivamente fatture elettroniche utilizzando il Sistema di interscambio*”.

L'Agenzia delle Entrate, con Provvedimento 30 aprile 2018 (vedi *Entilocalinews n. 19 del 7 maggio 2018*), ha fornito chiarimenti e all'interno dell'Allegato “A” ha definito gli aspetti operativi.

L'obbligo coinvolge tutti i soggetti residenti ad esclusione dei soggetti che rientrano nel cosiddetto “regime di vantaggio” oppure nel “regime forfettario”. Anticipata al 1° luglio 2018 la fatturazione elettronica di benzina e gasolio utilizzate per l'autotrazione (schede carburante) e le fatture emesse dai subappaltatori di contratti di appalto stipulati con una Pubblica Amministrazione.

Il modello di riferimento resta nella sostanza quello della Fattura elettronica per la P.A., disciplinata dal Dm. n. 55/13, quindi la rappresentazione della fattura in formato “xml” e invio mediante “Sdi” (“Sistema di interscambio”), ma con alcune varianti. Vediamo quali.

In merito alla formazione del documento fattura, il documento informatico dovrà essere rappresentato in formato “xml” secondo lo schema definito nell'Allegato “A” al Dm. n. 55/13, già adottato per la Fattura elettronica per la P.A. ma, a differenza di questa, non sarà obbligatoria l'apposizione della firma digitale. Lo “Sdi” sarà in grado di distinguere la fattura verso i privati da quella verso le Pubbliche Amministrazioni dal codice del formato trasmissione: “FPA12” (“Fattura Pubblica Amministrazione versione 1.2”), oppure “FPR12” (“Fattura Privati versione 1.2”). Il diverso Codice attiva anche diverse procedure di trasmissione e controllo della fattura.

Per quanto attiene alle modalità di recapito della fattura da parte di “Sdi” a differenza della “Fattura elettronica per la P.A.” che ne prevede una sola, il Codice-Ufficio di 6 cifre indicato in Ipa (Indice delle Pubbliche Amministrazioni), per la “FE B2B” sono 3:

- Codice destinatario di 7 cifre, ottenuto previo accreditamento canale (Ftp o Web service);
- indirizzo Pec destinatario presente in Ini-Pec oppure dichiarato dal cliente, in tal caso il “Codice destinatario” dovrà essere valorizzato con “0000000”;
- messa a disposizione nell'Area riservata del cliente all'interno dello spazio web dall'Agenzia, nel caso in cui la fattura abbia valorizzato il campo “Codice destinatario” con “0000000” e non abbia indicato l'indirizzo Pec.

Il soggetto passivo avrà a disposizione nel portale dell'Agenzia un servizio mediante il quale potrà dichiarare l'indirizzo telematico preferito. “Sdi” invierà le fatture con la “modalità preferita” indipendente dalla compilazione del “campo destinatario”.

A prescindere dall'esito della trasmissione la fattura sarà comunque messa a disposizione al cliente e fornitore all'interno dello spazio web messo a disposizione dell'Agenzia dell'Entrate, al quale potrà accedere anche gli intermediari individuati dall'art. 3, comma 3, Dpr. n. 322/98 (commercialisti). In caso di mancata consegna per problemi tecnici al canale di comunicazione utilizzato (es. casella Pec piena o non attiva) oppure perché la modalità di trasmissione non è stata indicata, lo “Sdi” notifica tale esito di trasmissione al fornitore il quale avrà l'obbligo di informare il cliente della messa a disposizione della fattura nel sito dell'Agenzia e facoltà di consegnare contestualmente una copia della fattura.

A differenza della “Fattura elettronica per la P.A.”, per la “FE B2B” non è prevista la procedura “esito committente”, ovvero non è possibile scartare entro 15 giorni dalla consegna la fattura ricevuta, mentre eventuali correzioni potranno essere eseguite solo mediante note di variazione ai sensi dell'art. 26 del Dpr. n. 633/72. Anche tali documenti dovranno transitare da “Sdi” ad esclusione di quelle emesse dal fornitore per stornare fatture registrate in contabilità ma scartate da “Sdi”. Tali documenti avranno solo una rilevanza interna in quanto la fattura scartata da Sdi si considera non emessa.

L'obbligo di inoltrare a “Sdi” delle fatture riguarda anche quelle emesse a consumatori finali (“FE B2C”); tale invio ha finalità di “comunicazione dati fattura” all'Agenzia delle Entrate ma non di trasmissione del documento al destina-

tario. In tal caso il fornitore avrà l'obbligo di consegnare al cliente copia analogica della fattura trasmessa a "Sdi" e contestualmente comunicare la messa a disposizione dell'originale digitale all'interno dello spazio web dell'Agenzia delle Entrate.

Anche le fatture emesse a soggetti non residenti potranno essere inviate a "Sdi", con l'accortezza di valorizzare con "XXXXXXX" il campo "Codice Destinatario". In merito alle operazioni transfrontaliere relative alle prestazioni effettuate e ricevute, il Provvedimento in parola chiarisce anche che tali dati dovranno essere inviati all'Agenzia mediante il già conosciuto "Invio dati fattura" ("Spesometro"); quindi, per le fatture emesse ed inviate a "Sdi" e le bollette doganali tale invio è facoltativo, perché i dati sono già stati acquisiti, mentre per quelle ricevute sarà obbligatorio. Si rammenta che, contestualmente con la decorrenza dell'obbligo della fattura elettronica fra privati, la comunicazione dei "dati fattura" ("Spesometro") all'Agenzia è abrogata (art. 1, comma 916, Legge n. 205/17).

Il principio è chiaro: tutto quello che transita da "Sdi" è già acquisito dai Sistemi dell'Agenzia delle Entrate.

Interessante la questione delle modalità per definire la data di emissione della fattura che, a differenza della "Fattura elettronica per la P.A.", non è rappresentata dalla

data contenuta nella ricevuta di consegna come previsto dall'art. 3, Dm. n. 55/13. Sul punto, si rammenta che l'art. 21, comma 1, del Dpr. n. 633/72, dispone che "la fattura cartacea o elettronica si ha per emessa all'atto della sua consegna, spedizione, trasmissione o messa a disposizione del cessionario o committente". Su questo delicato passaggio il Provvedimento dell'Agenzia delle Entrate 30 aprile 2018 chiarisce che, "al riguardo, resta valido quanto più volte chiarito dall'Amministrazione finanziaria in merito alla data di esigibilità dell'Imposta, identificabile con la data riportata nella fattura ai sensi degli artt. 21 o 21-bis del Dpr. n. 633/72. In merito invece all'identificazione della data da cui decorrono i termini di detraibilità dell'Imposta, la stessa viene identificata dalla data di ricezione attestata al destinatario dai canali telematici di ricezione ovvero dalla data di presa visione della fattura elettronica nell'area riservata del sito web dell'Agenzia delle Entrate in cui è stata depositata."

Importante novità infine è la messa a disposizione di un servizio gratuito per la conservazione a norma delle fatture elettroniche. Il soggetto passivo potrà sottoscrivere l'Accordo di servizio mediante procedura messa a disposizione nell'area riservata dell'Agenzia delle Entrate.

# GLI APPROFONDIMENTI

## Iva e spese di investimento finanziate da indebitamento



**del Dott. Giuseppe Vanni** - *Dottore commercialista e Revisore di Enti Locali*  
**del Dott. Nicola Tonveronachi** - *Dottore commercialista e Revisore Enti pubblici,*  
*Consulente e formatore Enti Pubblici e Società partecipate, Pubblicista*

Nella Delibera n. 54 del 9 febbraio 2018 della Corte dei conti Liguria, viene chiesto un parere riguardante la classificazione contabile della somme destinate al pagamento dell'Iva relativa a spese di investimento. Specificamente, è richiesto se, in caso di avvenuto pagamento della quota imponibile già fatturata, con conseguente acquisizione al patrimonio comunale dei nuovi beni o dell'accrescimento dei beni già esistenti, la successiva corresponsione della sola Imposta indiretta costituisca spesa corrente o spesa di investimento, suscettibile in quest'ultimo caso di essere finanziata mediante la stipulazione di un contratto di mutuo.

La Sezione rileva che l'Iva può essere finanziata con lo strumento del contratto di mutuo solamente a condizione che il pagamento della stessa avvenga contestualmente all'acquisto del bene o servizio, in quanto si tratta di una spesa avvinta da un stretto rapporto di accessorietà con la prestazione principale.

Non si può invece ricorrere all'indebitamento qualora l'Imposta debba essere pagata a distanza temporale rispetto al prezzo precedentemente corrisposto per beni già acquisiti al patrimonio e regolarmente contabilizzati nelle scritture, venendo meno in tale evenienza il rapporto di stretta accessorietà legittimante siffatta fonte di finanziamento. Quanto sopra specificato dalla Corte Ligure a ns. parere risulta da precisare/chiarire.

Con l'entrata in vigore del meccanismo del cosiddetto "split payment" (art. 17-ter del Dpr. n. 633/72), gli Enti Locali non versano più direttamente ai fornitori l'Iva sull'operazione di acquisto, ma a seconda che tale operazione sia afferente l'attività istituzionale o commerciale, devono, nel primo caso, versarla successivamente e automaticamente per il medesimo importo all'Erario, mentre nel secondo possono ricomprenderla nelle liquidazioni Iva di periodo,

operando una doppia annotazione contestuale nel registro acquisti e nel registro vendite/corrispettivi, che consente di fatto di neutralizzare l'Imposta.

Nel caso di investimenti afferenti l'ambito istituzionale anche l'importo relativo all'Iva sull'operazione deve qualificarsi come investimento, con possibilità di finanziamento con indebitamento, anche se il suddetto versamento dell'Imposta all'Erario avviene distintamente e successivamente.

Con riguardo alle operazioni per attività rilevanti Iva, l'Imposta relativa all'acquisto verrà "versata" (o meglio inserita nella liquidazione Iva di riferimento) al momento della scadenza del versamento della liquidazione Iva di periodo.

In proposito, citiamo quanto affermato dal Principio contabile applicato concernente la contabilità finanziaria, Allegato n. 4/2 al Dlgs. n. 118/11, al Punto 5.2, lett. e): *"il credito Iva imputabile a investimenti finanziati da debito non può essere destinato alla compensazione di Tributi o alla copertura di spese correnti. A tal fine, una quota del risultato di amministrazione pari al credito Iva derivante dall'investimento [commerciale] finanziato dal debito, è vincolata alla realizzazione di investimenti. Effettuato il vincolo l'Ente può procedere alla compensazione dei tributi o al finanziamento di spese correnti. L'Ente fornisce informazioni riguardanti la gestione Iva nella relazione sulla gestione al consuntivo"*.

La compensazione interna alla gestione dell'Iva (che non transita nella contabilità finanziaria), grazie al debito che finanzia una spesa di investimento rilevante ai fini Iva, liberebbe teoricamente risorse di parte corrente che, anziché esser utilizzate per il pagamento dell'Imposta in parola nelle liquidazioni periodiche o in Dichiarazione, potrebbero coprire altri impegni di spesa del Titolo I; ciò in assenza di vincoli posti a tutela del principio di cui all'art.

119, ultimo comma, della Costituzione. Di talché, la spesa di parte corrente del bilancio potrebbe “gonfiarsi” (impropriamente) a discapito di quella capitale.

Alla luce di ciò, vi è chi ritiene che l’Imposta assolta sulle operazioni d’investimento finanziate da debito concorra alla formazione di un *castelletto* da scalare, in funzione della rilevazione del credito Iva anche nelle successive Dichiarazioni, apponendo il vincolo sui risultati di amministrazione degli anni a cui lo stesso credito si riferisce. Altri, come sembrerebbe indicare il Principio contabile, sostengono che va sempre apposto un vincolo sull’avanzo di amministrazione per un ammontare pari all’Iva “pagata” ai fornitori per le spese di investimento rilevanti ai fini Iva coperte da debito; ciò indipendentemente dal fatto che in bilancio possa rilevarsi un’entrata relativa ad un credito Iva di importo inferiore dell’Imposta assolta sui citati investimenti ovvero non possa darsi luogo ad alcun accertamento di entrata.

Pertanto, nonostante l’Iva in “*split payment*” derivante dall’operazione di investimento (indipendentemente dal fatto che dalla liquidazione di che trattasi scaturisca un debito Iva di importo maggiore o minore dell’importo dell’Iva relativa all’investimento, o scaturisca anche un credito di periodo) venga “*versata*” separatamente contribuendo alla liquidazione di periodo, reputiamo che anche l’importo dell’Iva possa comunque essere qualificato come investi-

mento e finanziato con indebitamento, in quanto in ogni caso le risorse rivenienti da indebitamento, anche per la quota relativa all’Iva, saranno destinate a spese d’investimento (in conseguenza dell’accantonamento o del vincolo per investimenti previsto dal Principio), ancorché possa trattarsi di spesa di investimento differente e successivamente effettuata anche a distanza di tempo.

In ragione di ciò l’accantonamento, nel caso indicato dal passaggio sopra riportato del Principio, deve essere fatto in ogni caso, anche con riguardo all’Iva afferente attività “*rilevanti*”; riteniamo che tale accantonamento possa essere fatto per spesa destinata ad investimenti e/o per spesa vincolata a investimenti e, in tale ultimo caso, correttamente occorrerebbe chiedere la devoluzione dell’indebitamento che ha permesso di finanziare l’Iva poi detratta/compensata (“*versata*”) afferente l’investimento iniziale di riferimento.

E’ evidente come assuma notevole importanza per gli operatori degli Enti (probabilmente con il necessario supporto dei programmi *software* e gestionali in loro uso) poter discriminare (e dimostrare all’occorrenza, almeno nella nota integrativa al consuntivo come richiesto dal Principio contabile) la parte del credito Iva derivante dalle spese correnti e di investimento da quella alimentata dalle spese di investimento finanziate da indebitamento.

## Il nuovo Regolamento “Privacy” quali adempimenti per le Società a partecipazione pubblica ?



del Dott. Roberto Camporesi - *Dottore Commercialista, Revisore legale, Esperto in società a partecipazione pubblica*

### 1. Premessa

Come noto, il Regolamento sulla “Privacy” entra in vigore il 25 maggio 2018.

L’art. 99 (“*Entrata in vigore e applicazione*”) recita: “1. Il presente Regolamento entra in vigore il ventesimo giorno successivo alla pubblicazione nella Gazzetta ufficiale dell’Unione europea. 2. Esso si applica a decorrere da 25 maggio 2018. Il presente Regolamento è obbligatorio in tutti i suoi elementi e direttamente applicabile in ciascuno degli Stati membri.”

Anche le Società a partecipazione pubblica sono soggette alla disciplina che, come sovente accade, pone un delicato problema interpretativo. La disciplina della “Privacy” è differente se deve essere applicata da un soggetto di diritto privato ovvero da un soggetto di natura privata.

Tale diversità dipende dal fatto che i soggetti di natura pubblica - come in proseguito qualificati - debbono rispondere anche degli adempimenti sulla “Trasparenza”, venendo così a crearsi un sottile equilibrio nel momento in cui si ravvedano esigenze di “Trasparenza” (ostensione dati ovvero comunicazioni ai richiedenti) - al fine di tutelare comportamenti elettivi dissuasivi di pratiche illecite, capaci di inibire azioni corruttive - e la tutela dei dati personali.

Per quanto attiene gli obblighi sulla “Trasparenza”, previsti dal Dlgs. n. 33/2013, le Società a partecipazione pubblica

vengono ad essere qualificate, sia nella categoria di Enti privato sottoposti a controllo pubblico, che nell’ambito della categoria dei soggetti di diritto privato che sono considerate Società soltanto partecipate.

Rimanendo in ambito della disciplina della “Trasparenza”, emerge che il profilo soggettivo è previsto dall’art. 2-bis, comma 2, lett. b), del Dlgs. n. 33/13, che qualifica le Società a controllo pubblico rinviando alla relativa nozione desumibile dalle definizioni dell’art. 2 del “Tusp”<sup>1</sup> e segnatamente la lett. m)<sup>2</sup>, nonché è altresì previsto anche dall’art. 2, comma 1, del Dlgs. n. 33/13, per quanto attiene alla Società soltanto partecipate.

La distinzione tra le 2 categorie di Società è essenziale: infatti, le Società a controllo pubblico applicano la disciplina sulla “Trasparenza” sia sulla propria organizzazione che su tutte le proprie attività svolte; diversamente le Società partecipate adempiono agli obblighi di “Trasparenza” solo per le attività che sono considerate di “servizio pubblico” secondo la disciplina comunitaria e nazionale.<sup>3</sup>

Pertanto, le Società a partecipazione pubblica possono applicare l’intera disciplina della “Trasparenza” propria delle P.A.

Passando all’esame della disciplina della “Privacy”, emergono i seguenti elementi di differenziazione rispetto la relativa normativa applicabile da soggetti privati.

<sup>1</sup> “Testo unico in materia di Società a partecipazione pubblica” – Dlgs. n. 175/16.

<sup>2</sup> Art. 2, comma 1, lett. m), del “Tusp”: “le Società sulle quali un’Amministrazione esercita il controllo analogo congiunto, nelle quali la partecipazione di capitali privati avviene nelle forme di cui all’art. 16, comma 1, e che soddisfano il requisito dell’attività prevalente di cui all’art. 16, comma 3”

<sup>3</sup> Cfr. “Linee-guide” Anac n 1134 dell’8 novembre 2017 al § 2.3.2: le Società soltanto partecipate sono quelle che non sono a controllo pubblico ma che sono partecipate direttamente e/o per il tramite di Società a controllo pubblica da parte di una P.A.

Le 3 priorità operative fissate dal Garante per l'applicazione del Regolamento sono così sintetizzabili:

- la designazione del Responsabile della protezione dei dati (Rpd) (artt. 37-39);
- l'istituzione del Registro delle attività di trattamento (art. 30 e cons. 171);
- la notifica delle violazioni dei dati personali, i cosiddetti "data breach" (art. 33 e 34).

## 2. Il Responsabile protezione dati ("Rpd")

La vera novità del nuovo Regolamento riguarda questa figura (art. 37,38 e 39), la cui nomina è resa obbligatoria nella Pubblica Amministrazione, con qualche eccezione, come ad esempio i piccoli Comuni che potranno condividerlo. Il Responsabile dovrà essere esperto di dati personali, avrà compiti interni ed esterni e sarà lui il più indicato per effettuare la ricognizione per realizzare il Registro delle attività di trattamento. Si ricorda che il "Rpd" è designato in funzione delle qualità professionali, in particolare della conoscenza specialistica della normativa e delle pratiche in materia di protezione dei dati, e della capacità di adempiere ai propri compiti. Tale figura, di alto livello professionale, può essere un dipendente del titolare del trattamento o del responsabile del trattamento oppure adempiere ai suoi compiti in base a un contratto di servizi e quindi può

essere un libero professionista.

## 3. L'istituzione del Registro delle attività di trattamento (art. 30 e cons. 171).

Altro passaggio essenziale della nuova disciplina della "Privacy" è l'istituzione del Registro delle attività di trattamento (art. 30 e cons. 171). Essenziale avviare quanto prima la ricognizione dei trattamenti svolti presso i Comuni e le loro principali caratteristiche (finalità del trattamento, descrizione delle categorie di dati e interessati, categorie di destinatari cui è prevista la comunicazione, misure di sicurezza, tempi di conservazione, e ogni altra informazione che il titolare ritenga opportuna al fine di documentare le attività di trattamento svolte) funzionale all'istituzione del registro. La ricognizione sarà l'occasione per verificare anche il rispetto dei principi fondamentali (art. 5), la liceità del trattamento (verifica dell'idoneità della base giuridica, artt. 6, 9 e 10) nonché l'opportunità di introdurre misure a protezione dei dati fin dalla progettazione e per impostazione ("privacy by design" e "by default", art. 25), in modo da assicurare, entro il 25 maggio 2018, la piena conformità dei trattamenti in corso<sup>4</sup>.

Sono già disponibili, su siti *internet* ad accesso gratuito, alcuni esempi di "check list" di verifica avente ad oggetto il Registro dei trattamenti del titolare.

N.	Quesito/requisito	Si	No	Note
1	L'organizzazione ha un numero di dipendenti pari o superiore a 250?			
2	Sono effettuati trattamenti che possono presentare un rischio per i diritti e le libertà degli interessati?			

<sup>4</sup> Art. 39 - Compiti del Responsabile della protezione dei dati

"1. Il Responsabile della protezione dei dati è incaricato almeno dei seguenti compiti:

- a) informare e fornire consulenza al titolare del trattamento o al responsabile del trattamento nonché ai dipendenti che eseguono il trattamento in merito agli obblighi derivanti dal presente Regolamento nonché da altre disposizioni dell'Unione o degli Stati membri relative alla protezione dei dati;
- b) sorvegliare l'osservanza del presente Regolamento, di altre disposizioni dell'Unione o degli Stati membri relative alla protezione dei dati nonché delle politiche del titolare del trattamento o del Responsabile del trattamento in materia di protezione dei dati personali, compresi l'attribuzione delle responsabilità, la sensibilizzazione e la formazione del personale che partecipa ai trattamenti e alle connesse attività di controllo;
- c) fornire, se richiesto, un parere in merito alla valutazione d'impatto sulla protezione dei dati e sorvegliarne lo svolgimento ai sensi dell'art. 35;
- d) cooperare con l'autorità di controllo; e
- e) fungere da punto di contatto per l'Autorità di controllo per questioni connesse al trattamento, tra cui la consultazione preventiva di cui all'art. 36, ed effettuare, se del caso, consultazioni relativamente a qualunque altra questione.

2. Nell'eseguire i propri compiti il responsabile della protezione dei dati considera debitamente i rischi inerenti al trattamento, tenuto conto della natura, dell'ambito di applicazione, del contesto e delle finalità del medesimo".

3	In caso di risposta negativa al quesito n. 1) ma affermativa al n. 2), il trattamento è occasionale?			
4	In caso di risposta negativa al quesito n. 1) ma affermativa al n. 2), il trattamento include categorie particolari di dati di cui all'art. 9, paragrafo 1 (che sono gli odierni dati sensibili, con l'aggiunta dei dati genetici e biometrici), o i dati personali relativi a condanne penali e a reati di cui all'art. 10"?			
5	Contiene il registro il nome e i dati di contatto del titolare del trattamento?			
6	Sono indicati il nome e i dati di contratto, ove sussistenti:  ...del contitolare del trattamento?  ...del rappresentante del titolare del trattamento?  ...del responsabile della protezione dei dati?			
7	Sono esplicitate le finalità dei trattamenti effettuati ?			
8	Per ciascun trattamento sono individuate le categorie di interessati (ad es., dipendenti, clienti/utenti, fornitori, ecc.)?			
9	Per ciascun trattamento sono individuate le categorie di dati, sono cioè rintracciati: <ul style="list-style-type: none"> <li>· dati che rivelano l'origine razziale o etnica (art. 9)?</li> <li>· dati che rivelano le opinioni politiche (art. 9)?</li> <li>· dati che rivelano le convinzioni religiose o filosofiche (art. 9)?</li> <li>· dati che rivelano l'appartenenza sindacale (art. 9)?</li> <li>· dati genetici (artt. 4, par. 1, n. 13 e 9)?</li> <li>· dati biometrici (artt. 4, par. 1, n. 14 e 9)?</li> <li>· dati relativi alla salute (artt. 4, par. 1, n. 15 e 9)?</li> <li>· dati relativi alla vita/orientamento sessuale (art. 9)?</li> <li>· dati relativi a condanne penali e reati (art. 10)?</li> </ul>			
10	Per ciascun trattamento sono indicate le categorie di destinatari, cui i dati sono o saranno comunicati?			
11	Vi sono trattamenti in cui i dati sono comunicati a destinatari di Paesi terzi ovvero di organizzazioni internazionali?			
12	Contiene il registro l'indicazione dei trattamenti che includono i trasferimenti di dati personali verso un paese Terzo o un'organizzazione internazionale?			
13	In caso di risposta affermativa al quesito n. 12), il registro include l'identificazione del paese terzo o dell'organizzazione internazionale?			

14	In caso di risposta affermativa al quesito n. 11), per i trasferimenti di cui al secondo comma dell'articolo 49, il registro documenta le prescritte garanzie adeguate (per l'art. 49, comma 2, "Il trasferimento di cui al paragrafo 1, primo comma, lettera g) [che sia effettuato a partire da un registro che, a norma del diritto dell'Unione o degli Stati membri, mira a fornire informazioni al pubblico e può esser consultato tanto dal pubblico in generale quanto da chiunque sia in grado di dimostrare un legittimo interesse], non può riguardare la totalità dei dati personali o intere categorie di dati personali contenute nel registro. Se il registro è destinato a essere consultato da persone aventi un legittimo interesse, il trasferimento è ammesso soltanto su richiesta di tali persone o qualora tali persone ne siano i destinatari?)			
15	E' individuata la base giuridica (ad es., contratto, legge, standard internazionale, ecc.) di ciascun trattamento?			
16	Detta base giuridica consente, per ciascun trattamento, di definire un tempo massimo di gestione/conservazione dei dati?			
17	Sono indicati i termini ultimi previsti per la cancellazione delle diverse categorie di dati?			
18	Sono descritte le misure di sicurezza tecniche e quelle organizzative di cui all'art. 32, par. 1, tra cui, a titolo di esempio: <ul style="list-style-type: none"> <li>· la pseudonimizzazione e la cifratura dei dati personali?</li> <li>· la capacità di assicurare su base permanente la riservatezza, l'integrità, la disponibilità e la resilienza dei sistemi e dei servizi di trattamento?</li> <li>· la capacità di ripristinare tempestivamente la disponibilità e l'accesso dei dati personali in caso di incidente fisico o tecnico?</li> <li>· una procedura per testare, verificare e valutare regolarmente l'efficacia delle misure tecniche e organizzative al fine di garantire la sicurezza del trattamento?</li> </ul>			
19	Dette misure garantiscono un livello di sicurezza adeguato al rischio?			
20	Ha il titolare aderito ad un codice di condotta (art. 40) o ad un sistema di certificazione (art. 42)?			
21	In quale misura il detto codice di condotta/sistema di certificazione include adempimenti in materia di misure di sicurezza dei trattamenti?			
22	Il registro contiene l'informazione circa l'adesione del titolare al codice di condotta/ sistema di certificazione?			
23	Explicita il registro le misure tecniche ed organizzative implementate e riconducibili al codice di condotta e/o al sistema di certificazione			

24	Reca il registro la data della sua emissione?			
25	E' specificato se si tratta di prima emissione o di successiva revisione?			
26	E', il registro, sottoscritto dalla funzione che in base al sistema di procure e deleghe dell'organizzazione è deputata a farlo?			
27	E' stabilita la modalità di conservazione del registro?			
28	E' definito l'ambito di distribuzione interna del registro?			
29	E' individuata la funzione responsabile della conservazione e distribuzione interna del registro?			
30	Il titolare ha pianificato la revisione del registro?			

Un'altra caratteristica della disciplina contenuta nel Regolamento è quella delle sanzioni che risultano particolarmente onerose fino a raggiungere i 20 milioni di Euro in caso di inadempimento.

Stante l'imminente scadenza del 25 maggio 2018, appare dunque necessario prendere in considerazione gli adempimenti.

#### **4. Società a partecipazione pubblica: ipotesi ricostruttive della natura**

Per le Società a partecipazione pubblica occorrerà preliminarmente definire quale disciplina applicare: se quelle dei soggetti privati o quella dei soggetti pubblici.

La questione appare indubbiamente controversa. Infatti, è innegabile che con l'entrata in vigore del "Testo unico in materia di Società a partecipazione pubblica" (Dlgs. n. 175/16) avvenuta il 23 settembre 2016, non vi è più alcun dubbio che tali Società non possano essere considerate Enti di diritto pubblico.

In questo senso l'art. 37 ("Designazione del responsabile della protezione dei dati") del Regolamento esplicita:

*"1. Il titolare del trattamento e il responsabile del trattamento designano sistematicamente un responsabile della protezione dei dati ogniqualvolta:*

*a) il trattamento è effettuato da un'Autorità pubblica o da un Organismo pubblico, eccettuate le Autorità giurisdizionali quando esercitano le loro funzioni giurisdizionali".*

Ne consegue che le Società applicano la disciplina delle "Privacy" applicabile ai soggetti pubblici se ricadano nelle categorie delle "Pubbliche Autorità" o "Organismi di diritto pubblico".

Ora, occorre ricostruire un percorso ermeneutico per verificare se la Società a partecipazione pubblica possa ricadere nella nozione di Autorità pubblica od Organismo pubblico e ciò con specifico riferimento alla Società "in house", il cui inquadramento in passato ha suscitato notevoli dubbi.

Il "Tusp" definisce la Società "in house" all'art. 2 (definizione) alla lett. m): "Società in house": *le Società sulle quali un'Amministrazione esercita il controllo analogo congiunto, nelle quali la partecipazione di capitali privati avviene nelle forme di cui all'art. 16, comma 1, e che soddisfano il requisito dell'attività prevalente di cui all'art. 16, comma 3".*

Si ritiene prendere in considerazione autorevole dottrina parafrasando un proprio scritto<sup>5</sup> quale approdo condiviso sulle ultime tendenze interpretative della Società "in hou

<sup>5</sup> Elisabetta Codazzi – "Le 'nuove' Società 'in house': controllo cd. 'analogo' e assetti organizzativi tra specialità della disciplina e 'proporzionalità delle deroghe'. VIII Convegno annuale dell'Associazione italiana dei professori universitari di diritto commerciale "orizzonti del diritto commerciale" "il diritto commerciale verso il 2020: i grandi dibattiti in corso, i grandi cantieri aperti" Roma, 17-18 febbraio 2017.

se” alla luce del “Tusp”. Rilevano ai fini di interesse del presente lavoro:

- già prima dell'introduzione del “Testo unico”, segnalavano un'evoluzione in senso privatistico della disciplina applicabile alle Società a partecipazione pubblica. Emergerebbe una già confermata tendenziale equiparazione della Società a partecipazione pubblica a Società affidataria “*almeno in proporzione al peso relativo nell'ambito dell'insieme degli Enti pubblici che congiuntamente controllano la Società strumentale*” a qualsiasi altra Società di capitali, così da assoggettarla, in linea di principio, alla medesima disciplina (in tal senso, già l'art. 4, comma 13, Decreto n. 95/12), sia nel senso di ridimensionare i “*diritti speciali*” attribuibili al socio pubblico, conformemente ai principi elaborati dalla giurisprudenza comunitaria in tema di *golden shares*<sup>6</sup>;
- l'inquadramento della Società a partecipazione pubblica trova il punto di arrivo, rispetto alla qualificazione in senso privatistico delle Società a partecipazione pubblica, dato infine dal principio espresso dall'art. 1, comma 3, del “Tusp”, secondo cui, “*per tutto quanto non derogato dalle disposizioni del presente decreto, si applicano alle Società a partecipazione pubblica le norme sulle Società contenute nel Codice civile e le norme generali di diritto privato*”<sup>7</sup>;
- si conferma quindi l'impostazione fatta propria dal Legi-

slatore che sembrerebbe confermare l'idea (già anticipata da significative Pronunce giurisprudenziali) per cui la mera partecipazione pubblica non è idonea ad alterare le caratteristiche tipologiche della Società di capitali o a drasticamente mutare la natura degli interessi rilevanti per ogni altra Società lucrativa, premessa da cui conseguirebbe il tendenziale riconoscimento, nei confronti dei suoi soci (pubblici e privati), di quegli stessi diritti (amministrativi e patrimoniali) che ad essi spetterebbero negli omologhi tipi societari a partecipazione privata<sup>8</sup>.

- si aggiunga inoltre che lo Statuto della Società a partecipazione pubblica non parrebbe ricavabile esclusivamente dalla meccanica applicazione delle disposizioni di diritto societario, ma - tramite il riferimento alle “*norme generali di diritto privato*”- potrebbe implicare il richiamo, oltre che di leggi speciali in materia civile e commerciale, anche di quei principi generali di efficienza e di concorrenza, che ispirano la conduzione di qualsiasi impresa privata e impediscono di avallare quei comportamenti antieconomici, che ben possono scoraggiare l'investimento dei privati nella Società<sup>9</sup>. Tale lettura sembra del resto coerente con l'ulteriore previsione del “Tusp”, secondo cui “*le disposizioni contenute nel presente Decreto sono applicate avendo riguardo all'efficiente gestione delle partecipazioni pubbliche, alla tutela e promozione della concorrenza e del mercato, nonché alla*

<sup>6</sup> In quest'ottica, il nostro Legislatore, come noto, ha dovuto procedere all'abrogazione dell'art. 2450 del C.c., nonché alla riformulazione dell'art. 2449, comma 1, Cc., in quanto tali norme (consentendo allo Stato o ad altro Ente pubblico di nominare uno o più Amministratori o Sindaci “senza alcuna partecipazione azionaria”, ovvero senza la previsione di alcun limite o condizione), si ponevano quale fonte di un potere “ingiustificato” e “sproporzionato” a favore del socio pubblico. In linea con tale impostazione pare del resto anche l'intervento legislativo in materia di cd. “golden powers” (Decreto-legge 15 marzo 2012, n. 21), che, nell'attribuire al Governo italiano poteri speciali sugli assetti proprietari e sull'operatività straordinaria di talune imprese operanti nei settori economici strategici, si è astenuto dall'introdurre “congegni di diritto societario a contenuto ‘singolare’ piegati ad esigenze pubblicistiche”.

<sup>7</sup> Precisa Assonime, Osservazioni allo Schema di decreto legislativo recante “Testo unico in materia di Società a partecipazione pubblica” (atto n. 297), 6/2016, 6, come il senso della disposizione è quello “di aggiungere vincoli solo laddove le regole di diritto comune e i vincoli già esistenti (...) sono insufficienti”.

<sup>8</sup> Sul fatto che l'interesse pubblico non sia idoneo ad alterare il tipo societario, conducendo alla configurazione di una Società diversa da quella contemplata dal Codice civile, Consiglio di Stato, Adunanza della Commissione speciale 16 marzo 2016, cit., par 6.; si veda, Consiglio di Stato, Sezione VI, 20 marzo 2012, n. 1574., in Giorn. dir. amm., 2012, 766 ss., che precisa come dopo la riforma del diritto societario del 2003 “l'interesse sociale non ha una connotazione omogenea e unitaria, in quanto confluiscono nell'assetto societario non solo interessi eterogenei che fanno capo ai singoli soci (...) ma anche interessi riferibili a soggetti terzi”. Per quanto riguarda la necessaria lucratività delle Società a partecipazione pubblica, osserva Cassazione, Sezione I, 12 aprile 2005, n. 7536, in Soc., 2005, 985, come, “Una diversa conclusione vanificherebbe di fatto il valore della pubblicità legale, in materia, per la tutela delle aspettative dei terzi che entrano in contatto con la Società; questi si vedrebbero esposti al rischio di contrattare con una Società che persegue fini essenzialmente diversi da quelli desumibili dalla sua natura giuridica, come è definita dalla legge. Ciò vale anche per coloro che acquistano partecipazioni sociali: nel contrasto tra la natura giuridica dichiarata nella stessa denominazione sociale, e gli scopi sociali desumibili da una laboriosa ricostruzione delle modificazioni dello statuto, deve essere tutelato l'affidamento riposto nella prima”.

<sup>9</sup> La stessa scelta di assoggettare le Società a partecipazione pubblica alle disposizioni del Codice civile pare rispondere ai principi di economicità dell'azione amministrativa e alle esigenze di tutela della concorrenza (in quanto la prevalenza del diritto civile postula “l'eliminazione dei regimi di esclusiva e la piena espansione della concorrenza nel mercato”): Corte Conti, Sezione delle Autonomie, Gli Organismi partecipati degli Enti territoriali, Deliberazione n. 24/2015, 31.

- *razionalizzazione e riduzione della spesa pubblica*” (art. 1, comma 2).

Si condividono le conclusioni di seguito riportate, enunciate dalla dottrina più sopra richiamata, quali nuovi canoni interpretativi sulle Società *“in house”*:

- l'art. 1, comma 3, *“Tusp”*, consente di derogare al diritto societario comune, ma solo se ciò è espressamente previsto dal *“Testo unico”* (*“(p)per quanto non derogato dalle disposizioni del presente Decreto”*). Tale precisazione sembra implicare l'inammissibilità sia delle deroghe contenute in precedenti o diversi provvedimenti normativi sia, a maggior ragione, di quelle riqualificazioni - effettuate dalla giurisprudenza in diversi ambiti - della Società in ente pubblico, in base al riscontro, nella concreta fattispecie, di indici sintomatici della sua pubblicità<sup>10</sup>.

- l'art. 1, comma 3, *“Tusp”*, inoltre, deve essere letto in combinato disposto con quel principio di proporzionalità delle deroghe rispetto alla disciplina privatistica previsto dalla Legge-delega tra i suoi criteri direttivi ex art. 18, comma 1, lett. a), della *“Legge-delega Madia”*, il quale parrebbe da intendere:

1. innanzitutto, nel senso che le deroghe alla disciplina societaria sono ammissibili solo in quanto necessarie rispetto al fine pubblico che ne giustifica l'introduzione (prospettandosi, in caso contrario, una violazione della Legge-delega ex art. 76 Costituzione), e,

2. che, in presenza di diverse soluzioni astrattamente idonee a conseguire il medesimo risultato, deve essere privilegiata quella che meno si scosta dalla disciplina codicistica e dai principi generali dell'ordinamento societario<sup>11</sup>;

- viene ulteriormente confermata la dimensione imprenditoriale della Società a partecipazione pubblica, nonché riconosciuta l'essenzialità dello scopo lucrativo<sup>12</sup>, e ciò pare provenire da quella previsione della Legge-delega secondo cui la *“regolazione dei flussi finanziari, sotto qualsiasi forma, tra Amministrazione pubblica e Società partecipate”* deve avvenire secondo i criteri di *“parità di trattamento tra imprese pubbliche e private e operatore di mercato”* ex art. 18, comma 1, lett. l). L'*“operatore di mercato”* richiamato dalla norma sembra infatti corrispondere a quella figura di *“investitore privato, operante in normali condizioni di mercato”*, ovvero, di *“investitore in regime di mercato che persegue l'obiettivo della massima redditività dei propri investimenti”* introdotta come noto dalla normativa europea in materia di aiuti di Stato. Nella prospettiva del Legislatore, perciò, la Pubblica Amministrazione, nel rapportarsi alla Società partecipata, dovrà operare secondo una logica di profitto o, quantomeno, tendere alla remuneratività dell'investimento effettuato, come qualsiasi investitore privato<sup>13</sup>.

Si deve concludere che la Società *“in house”* non può essere inquadrata come *“Pubblica Autorità”*, in quanto il Legislatore comunitario intendeva fare riferimento a quei soggetti che hanno inequivocabilmente natura pubblica e che, in ragione di tale natura, esercitano poteri in veste di *“Pubblica Autorità”*. La Società a partecipazione pubblica, sulla base delle illustrate disposizioni contenute nel *“Tusp”*, non può essere qualificata come Ente pubblico e neppure come Pubblica Amministrazione.

Diverse conclusioni si raggiungono invece analizzando la disciplina del *“Codice dei Contratti”* circa i soggetti qualificabili come Organismi pubblici.

<sup>10</sup> Anche sul punto Consiglio di Stato, Adunanza della Commissione speciale, cit., sub art. 1.

<sup>11</sup> Tra le altre, per esempio, Corte Giustizia CE, grande Sezione, 23 ottobre 2007, p.to 73

<sup>12</sup> In merito al riconoscimento dello scopo lucrativo delle Società a partecipazione pubblica – non scontato per parte della dottrina gius-amministrativista – si veda, di recente, Pettiti, *Gestione e autonomia nelle Società titolari di affidamenti*, cit., 72 ss. e 130 ss.; ritiene inderogabile la lucratività della Società a partecipazione pubblica, in particolare, Goisi, *Il problema*, cit., spec. 53 ss. 45 Commissione CE, *Comunicazione relativa all'applicazione della disciplina degli aiuti di Stato alla partecipazione delle autorità pubbliche nei capitali delle imprese*, in Boll. CE, 9/1984, 93.

<sup>13</sup> Secondo quanto precisato dalla Comunicazione citata, *“non vi è aiuto pubblico quando, in occasione di nuovo capitale in imprese, tale apporto si verifica in circostanze che sarebbero accettabili per un investitore privato operante nelle normali condizioni di economia di mercato”* (par. 3.2.). Più concretamente, come chiarito da Commissione Europea, *Orientamenti sugli aiuti di Stato per il salvataggio e la ristrutturazione di imprese non finanziarie in difficoltà*, Comunicazione 2014/C 249/01, par. 45 e 47, *l'intervento dello Stato membro a sostegno delle imprese in difficoltà può avvenire previa presentazione di un “piano di ristrutturazione realistico, coerente e di ampia portata che ripristini la redditività a lungo termine del beneficiario”, ovvero, una redditività realizzabile “(...) entro un lasso di tempo ragionevole e sulla base di ipotesi realistiche circa le condizioni operative future (...)”, fermo restando che “a redditività a lungo termine viene raggiunta quando un'impresa è in grado di fornire un adeguato rendimento del capitale investito dopo aver coperto la totalità dei suoi costi, compreso l'ammortamento e gli oneri finanziari. L'impresa dovrebbe essere in grado di competere sul mercato in base ai propri meriti”* (par. 52).

## 5. Società a partecipazione pubblica e Organismi di diritto pubblico

Le “Linee-guida” sui Responsabili della protezione dei dati (“Rpd”) del gruppo di lavoro sull’art. 29 in materia di protezione dei dati personali al paragrafo 2.1.1 (“*Autorità pubblica o Organismo pubblico*”) precisano che le 2 locuzioni utilizzate dal Regolamento non identificano una specifica forma giuridica del soggetto ma sottendono lo svolgimento di funzioni pubbliche e il loro esercizio. Alla nota numero 12 si legge che “*si vedano per esempio, le definizioni di Ente pubblico o Organismo pubblico contenute nell’art. 2 paragrafi 1 e 2 della Direttiva 2003/98/CE del Parlamento Europeo e del Consiglio del 17 novembre 2003 relativi al riutilizzo dell’informazione del Settore pubblico*”.

La Direttiva richiamata rinvia a sua volta alla nozione di “*Organismo pubblico*” prevista dalle Direttive sugli appalti pubblici (92/50/CE; 93/36/CE; 93/37/CE e 98/04/CE) con la precisazione, forse pleonastica, che non rientrano in tale definizione le “*Imprese Pubbliche*”.

Se così è si deve rilevare che il nuovo “*Codice degli appalti*” – Dlgs. n. 50/16 – di recepimento delle ultime direttive comunitarie in tema di appalti e concessioni pubbliche, stabilisce:

- **Organismo di diritto pubblico** (art. 3): *qualsiasi Organismo, anche in forma societaria, il cui elenco non tassativo è contenuto nell’Allegato IV:*

1.istituito per soddisfare specificatamente esigenze di

interesse generale, aventi carattere non industriale o commerciale;

2.dotato di personalità giuridica;

3.la cui attività sia finanziata in modo maggioritario dallo Stato, dagli Enti pubblici territoriali o da altri Organismi di diritto pubblico oppure la cui gestione sia soggetta al controllo di questi ultimi oppure il cui organo d’amministrazione, di direzione o di vigilanza sia costituito da membri dei quali più della metà è designata dallo Stato, dagli enti pubblici territoriali o da altri organismi di diritto pubblico;

- **Imprese pubbliche (art. 3)** *le imprese sulle quali le Amministrazioni aggiudicatrici possono esercitare, direttamente o indirettamente, un’influenza dominante o perché ne sono proprietarie, o perché vi hanno una partecipazione finanziaria, o in virtù delle norme che disciplinano dette imprese. L’influenza dominante è presunta quando le Amministrazioni aggiudicatrici, direttamente o indirettamente, riguardo all’impresa, alternativamente o cumulativamente:*

1.detengono la maggioranza del capitale sottoscritto;

2.controllano la maggioranza dei voti cui danno diritto le azioni emesse dall’impresa;

3.possono designare più della metà dei membri del consiglio di amministrazione, di direzione o di vigilanza dell’impresa.

A questo punto ci si permette definire il seguente schema

Tipologia di Società	Qualificazione giuridico amministrativa	Applica la disciplina Privacy delle P.A.
Società partecipata	Impresa pubblica	NO
Società controllata	Impresa pubblica	NO
Società controllata	Organismo di diritto pubblico	SI
Società in house	Impresa pubblica	NO
Società in house	Organismo di diritto pubblico	SI

Risulta quindi derimente definire la classificazione di “*Organismo di diritto pubblico*”, cogliendo le differenze con “*Impresa pubblica*”.

La giurisprudenza sovranazionale ha precisato nel corso degli anni i tratti distintivi dell’istituto in esame, soprattutto con riferimento al cd. “*requisito teleologico*”, fornendo alcuni criteri interpretativi per stabilire quando si è in presenza di “*esigenze di carattere generale avente carattere non industriale o commerciale*”. La Corte di Giustizia CE ha

sottolineato in varie Pronunce che la natura non industriale o commerciale dei bisogni istituzionalmente soddisfatti può dirsi sussistente allorché si tratti di bisogni che, da un lato, sono soddisfatti in modo diverso dall’offerta di beni e servizi sul mercato e, dall’altro, al cui soddisfacimento lo Stato preferisce provvedere direttamente ovvero con modalità organizzative tali da consentirgli di mantenere un’influenza dominante. Sulla base dei Pronunciamenti della Corte, altri indizi che potrebbero deporre in tal senso

sono costituiti: dall'assenza di concorrenza sul mercato; dalla mancanza del perseguimento di uno scopo di lucro a titolo principale e di assunzione di rischi collegati a tale attività; dal finanziamento pubblico eventuale dell'attività in questione.<sup>14</sup> Nella disciplina degli appalti nei cd. "Settori speciali" (energia, acqua, trasporti, poste), a tali figure soggettive si aggiungono le "Imprese pubbliche", imprese sulle quali le Amministrazioni aggiudicatrici possono esercitare, direttamente o indirettamente, un'influenza dominante, in quanto proprietarie, aventi una partecipazione finanziaria, o in virtù di norme che disciplinano le imprese in questione (art. 3, comma 28, "Codice Appalti"; art. 2, paragrafo 1, Direttiva 2004/17/CE). A differenza dell'Organismo di diritto pubblico, preordinato come specificato in precedenza, al soddisfacimento di bisogni generali a carattere non industriale o commerciale, l'Impresa pubblica si caratterizza per lo svolgimento di un'attività economica a carattere, per definizione, imprenditoriale. La Corte di Giustizia ha individuato alcuni indici che rivelano la qualità di Impresa e, al contempo, escludono il carattere non industriale o commerciale dei bisogni: l'agire in normali condizioni di mercato, il perseguimento di uno scopo di lucro e l'assunzione del rischio collegato all'attività esercitata (vedi, in particolare, Sentenza Corte di Giustizia CE 10/5/2001 in cause riunite C-229/99 e 260199; Sentenza Corte di Giustizia CE 22/5/2003, C. 18/2001), Inoltre, si ricorda che il "Protocollo sui servizi di interesse generale" allegato al Trattato di Lisbona (COM(2007)725

def) ha chiarito che, "affinché un determinato servizio si configuri come attività economica ai sensi delle regole del mercato interno (libera circolazione dei servizi e libertà di stabilimento), deve possedere la caratteristica essenziale di essere fornito dietro retribuzione. Tuttavia, non occorre necessariamente che il servizio sia pagato dai beneficiari. Il carattere economico di un servizio non dipende dallo status giuridico del prestatore (ad esempio un Ente non a scopo di lucro) né dalla natura del servizio, bensì dalle effettive modalità di prestazione, organizzazione e finanziamento di una determinata attività. In pratica, [...] ne consegue che la stragrande maggioranza dei servizi può essere considerata 'attività economica ai sensi delle norme del Trattato CE in materia di mercato interno (artt. 43 e 49)". La Corte di Giustizia dell'Unione europea ha ancora di recente statuito che l'Organismo di diritto pubblico si caratterizza per la sua strumentalità rispetto ad esigenze di interesse generale, necessarie affinché l'Amministrazione partecipante possa esercitare la sua attività, nel perseguire le quali il soggetto partecipato "si lasci guidare da considerazioni diverse da quelle economiche", quand'anche parte della sua operatività si svolta sul mercato.<sup>15</sup>

## 6. Conclusioni

In conclusione, le Società a partecipazione pubblica, "in house" in particolare, se sono qualificabili secondo il "Codice dei Contratti" come Organismi di diritto pubblico, applicano la disciplina sulla "Privacy" come precisato dal nuovo Regolamento per le Pubbliche Amministrazioni.

<sup>14</sup> Sentenze: 22 maggio 2003, causa C-18/C1; 16 ottobre 2003, causa C-283/00; 27 febbraio 2003, causa C373/00).

<sup>15</sup> Sentenza 5 ottobre 2017, C-567/15, UAB LitSpecMet; resa con riguardo ad una Società fornitrice di locomotive e vetture ferroviarie e della relativa manutenzione per la Società ferroviaria lituana; quali Pronunce più risalenti del Giudice europeo in termini con quella da ultimo menzionata possono essere richiamate le Sentenze 10 novembre 1998, C-360/96, BFI Holding e 10 maggio 2001, C-223/99 e C-260/99, Ente autonomo Fiera internazionale di Milano). Cfr anche recente Consiglio di Stato - Sezione V 18 dicembre 2017, n. 5930.

## QUESITI

### Iva

è possibile applicare l'aliquota del 4% ai lavori per l'abbattimento delle barriere architettoniche di un Parco giochi ?



del Dott. Francesco Vegni - Consulente di Amministrazioni e Enti Pubblici, Pubblicista

#### IL QUESITO:

*“E’ possibile applicare l’aliquota Iva al 4% per i lavori di adeguamento di un Parco giochi facenti parte del ‘Piano eliminazione barriere architettoniche’, necessari a rendere accessibile a tutti il Parco stesso ?*

*I lavori prevedono la sostituzione di giochi con altri ‘inclusivi’ e la modifica alle zone di accesso, vialetti e pavimentazioni.”*

SÌ   NO

In merito al quesito posto, ricordiamo che l’art. 36, comma 2, del Dl. n. 331/93, così come modificato dalla Legge n. 427/93, ha incluso al n. 41-ter) della Tabella A, Parte II, allegata al Dpr. n. 633/72, tra le operazioni soggette all’aliquota Iva ridotta del 4%, le “prestazioni di servizi dipendenti da contratti di appalto aventi ad oggetto la realizzazione delle opere direttamente finalizzate al superamento o alla eliminazione delle barriere architettoniche”.

Con la Circolare n. 1 del 2 marzo 1994, il Ministero delle Finanze, definendo il concetto di “barriere architettoniche” in termini di ostacoli urbanistici o edilizi che impediscono l’accesso o limitano la funzione di luoghi pubblici o aperti al pubblico, dei mezzi di trasporto e delle abitazioni da parte di portatori di handicap e di invalidi, ha anche precisato che, “a decorrere dall’entrata in vigore della Legge n. 427, dette prestazioni sono soggette all’aliquota del 4% anche nell’ipotesi in cui l’abbattimento delle barriere architettoniche concreti un semplice intervento di manutenzione ordinaria o straordinaria di cui alle lett. a) e b), primo comma, della Legge n. 457/78”. Gli unici interventi edilizi che, sulla base di quanto dispo-

sto dalla norma sopra citata, resterebbero esclusi dall’agevolazione in questione sarebbero quindi quelli riguardanti la realizzazione di nuove costruzioni assolutamente autonome e indipendenti da preesistenti unità immobiliari (in quanto per queste, essendo appunto nuove, non si potrebbe mai configurare il caso di “superamento o eliminazione di barriere architettoniche”).

Per tutti gli altri casi di intervento sul patrimonio edilizio esistente, ciò che rileva, ai fini dell’applicazione dell’agevolazione, non è quindi il tipo di intervento, quanto la sua finalità (“l’oggetto”): questo deve essere direttamente finalizzato al superamento o all’eliminazione di barriere architettoniche.

Di conseguenza, non possono beneficiare dell’agevolazione interventi che conseguono solo indirettamente tale finalità (ad esempio, il rifacimento di un solaio in quanto pericolante che viene effettuato ad una altezza diversa di quello precedente in modo da eliminare, senza che nel progetto venga mai menzionata quest’altra finalità, preesistenti barriere architettoniche), mentre ne potrebbero beneficiare interventi simili o analoghi per i quali tale

finalità sia stata espressamente enunciata (il rifacimento del solaio in precedenza esaminato potrebbe beneficiarne se venisse motivato, in presenza di ragioni oggettive che possono giustificare tale motivazione, non in ragione della situazione di pericolosità esistente, quanto della necessità di eliminare la barriera architettonica costituita dal suo essere impostato ad un livello diverso da quelli contigui). In altre parole, per beneficiare dell'agevolazione è necessario che:

- l'intervento sia esplicitamente riferito alla finalità di cui trattasi;
- esistano ragioni oggettive, connesse alla destinazione d'uso dell'edificio, che giustificano tale motivazione;
- l'intervento sia commisurato, nella sua entità e nelle sue modalità, alla finalità che si intende perseguire.

Rispetto a quest'ultimo aspetto c'è da dire che, nel caso in cui un intervento risponda a più finalità, si ritiene possano beneficiare dell'aliquota agevolata solo quelle prestazioni direttamente riferibili al superamento o all'abbattimento di barriere architettoniche.

Sulla base di quanto sopra:

- non esistono problemi per quegli interventi che hanno come unico ed esplicito oggetto la finalità di cui trattasi (*"lavori di abbattimento delle barriere architettoniche nell'edificio"*). In questo caso, è il Progettista stesso che attesta, in sede di presentazione del Progetto, il sussistere delle condizioni agevolative;
- non esistono problemi neppure nel caso in cui il Progetto abbia fin dall'inizio una pluralità di finalità (ad esempio: *"lavori di manutenzione straordinaria dell'immobile .... con abbattimento delle barriere architettoniche"*). In questo caso il Progettista dovrà solo indicare, anche in un momento successivo, la parte dei lavori, e la conseguente spesa, su cui può applicarsi l'aliquota agevolata;
- diverso è invece il caso in cui eventuali lavori finalizzati all'abbattimento delle barriere architettoniche, pure inclusi in un Progetto di ristrutturazione e/o manutenzione, non siano stati inizialmente esplicitati nell'oggetto del progetto stesso. In questo caso diventa decisivo

che tale finalità sia stata almeno indicata nella relazione illustrativa del Progetto (o formi l'oggetto di una successiva variante del medesimo): solo in presenza di questa preventiva citazione il Progettista può, anche con un atto esplicativo successivo, operare quell'individuazione dei lavori e dei costi direttamente attribuibili appunto a questa finalità. In assenza di una qualsivoglia citazione iniziale, diventa invece praticamente impossibile esplicitare in un momento successivo (e magari a progetto invariato) tale finalità e procedere di conseguenza, sulla parte dei lavori ad essa attribuibili, all'applicazione dell'aliquota agevolata.

Nel caso di specie dunque riteniamo che una parte dei lavori possa rientrare nell'agevolazione, purché venga chiaramente esplicitata.

Nello specifico, degli interventi indicati nell'atto tecnico in viatoci:

- a) *Realizzazione di abbattimenti delle barriere architettoniche presenti*
- b) *Opere di manutenzione straordinaria dei vialetti interni*
- c) *Sistemazione pubblica illuminazione dei giardini*
- d) *Rifacimento di segnaletica verticale e orizzontale*
- e) *Fornitura e posa in opera di "Giochi Inclusivi"*
- f) *Fornitura e posa in opera tavoli e panchine*

riteniamo che soltanto i primi – quelli della lett. a) - possano rientrare nell'agevolazione di cui al n. 41-ter) della Tabella A, Parte II, allegata al Dpr. n. 633/72.

Sottolineiamo inoltre che, relativamente agli altri interventi, non è applicabile, ad avviso dello scrivente, l'aliquota Iva 10%, in quanto non trattasi di opera di urbanizzazione realizzata *ex novo* (area a verde pubblico attrezzato) ma di interventi di manutenzione straordinaria su opera già esistente o di acquisto *ex novo* di attrezzature.

Relativamente a quest'ultimo punto, nel caso di specie la fornitura e posa in opera di giochi per bambini - lett. e) dell'atto tecnico - non sembra rientrare nelle casistiche oggetto di agevolazione indicate dai nn. 31) e 41-*quater*) della citata Tabella A, Parte II, allegata al Dpr. n. 633/72.

## Verifica pagamenti sopra i 5.000 Euro come procedere in caso di importi inferiori liquidati con un unico mandato e per i contributi ?



della Dott.ssa Federica Giglioli - Consulente di Enti Pubblici, Enti Locali ed Amministrazioni pubbliche, Pubblicista

### IL QUESITO:

*“Con riferimento alle utenze, le bollette delle varie sedi comunali - di importi anche irrisori – queste vengono pagate in modo cumulativo con un unico mandato e quindi viene superato sempre il limite di 5.000 Euro: in tal caso deve essere operata la verifica con Equitalia ?*

*Inoltre, abbiamo difficoltà a determinare il totale dell'imponibile: potremmo considerare un imponibile 'impreciso' e rettificarlo solo in caso di eventuale inadempienza ?*

*Per le erogazioni di contributi non dobbiamo operare la verifica ?*

*Nel caso avessimo 2 distinte fatture di una stessa Ditta (entrambe superiori a Euro 5.000) e il sistema non ci consentisse nello stesso giorno di operare 2 distinte interrogazioni, come è possibile operare ?”*

Come chiarito dalla Circolare Mef n. 29/09, si può verificare il caso in cui l'Amministrazione proceda alla liquidazione delle somme spettanti al fornitore attraverso l'emissione di un unico mandato di pagamento, per evidenti ragioni di economicità procedimentale e speditezza dell'azione amministrativa.

Al riguardo, in ordine al tema del divieto di artificiosi frazionamenti dei pagamenti, si richiama la Circolare Mef n. 22/08, in cui è stato esplicitato che il pagamento è l'adempimento di un'obbligazione pecuniaria derivante per lo più da un rapporto contrattuale.

Pertanto, nel caso di specie, è verosimile ritenere che, di norma, le diverse fatture identifichino distinti pagamenti intesi nella suddetta accezione. Quindi, la Circolare chiarisce che “la circostanza ... che l'Amministrazione nel procedere alla liquidazione di quanto dovuto ad un medesimo beneficiario provveda al pagamento ... emettendo un unico mandato relativo a varie fatture, si ritiene non implichi la necessità di dover effettuare la prevista verifica nel caso in cui sia stata superata la soglia dei 10.000 Euro [ora 5.000] solo con riguardo all'importo complessivamente indicato nel mandato di pagamento emesso. A ben vedere, infatti, una diversa interpretazione che porti a riferire la

soglia di operatività della verifica prevista dal citato art. 48-bis alla somma degli importi indicati nello stesso mandato di pagamento, appare suscettibile di generare disparità applicative da parte delle diverse Amministrazioni, specie tra quelle che procedono alla liquidazione dei debiti con una certa correntezza e quelle che, per vari motivi, si trovano a liquidare, anche a distanza di tempo, una pluralità di fatture ricevute da uno stesso fornitore”.

Sempre la Circolare Mef n. 22/08, nel definire il termine “pagamento” come riferito ad un obbligo contrattuale, “reputa che la norma in argomento non debba applicarsi al semplice trasferimento di somme che, pur transitando per la Pubblica Amministrazione, non costituisce tuttavia un vero e proprio pagamento nel senso poc'anzi illustrato. A titolo esemplificativo e non esaustivo, è possibile individuare tra le ipotesi di ‘trasferimento di somme’ non soggette all'applicazione dell'art. 48-bis i trasferimenti effettuati in base a specifiche disposizioni di legge o per dare esecuzione a progetti co-finanziati dall'Unione Europea o, ancora, a clausole di accordi internazionali. Inoltre, si è dell'opinione che in presenza di un chiaro interesse pubblico alla erogazione di provvidenze economiche, onde non compromettere il conseguimento degli obiettivi affidati alla

*Pubblica Amministrazione, non possa trovare applicazione l'art. 48-bis, norma a carattere generale, dunque, cedevole di fronte a norme connotate da specialità. In aggiunta, va considerato che in presenza di diritti fondamentali della persona – costituzionalmente protetti, come il diritto alla salute (art. 32 della Costituzione) – mal si concilierebbe una loro subordinazione 'di fatto' alla disciplina prevista dall'art. 48-bis. Ciò precisato, in virtù della definizione di pagamenti testé delineata nonché per evidenti ragioni di preminente pubblico interesse o di tutela di diritti fondamentali della persona, tra gli 'esborsi' esclusi dall'obbligo di verifica, si ritiene possano essere sicuramente annoverati, senza alcuna pretesa di tassatività, i seguenti:*

- versamento di tributi o contributi assistenziali e previdenziali;
- rimborsi di spese sanitarie relative a cure rivolte alla persona (trattamenti emodialitici, terapie radianti, trapianti, ecc.);
- corresponsione di indennità connesse allo stato di salute della persona (per esempio, l'indennità post-sanatoriale disposta dall'art. 5 della Legge n. 1088/70, per i cittadini

*colpiti da tubercolosi) o al ristoro di un danno biologico subito (ad esempio, l'indennità a soggetti danneggiati a seguito di trasfusioni o vaccinazioni prevista dalla Legge n. 210/92);*

- pagamento di spese concernenti esigenze di difesa nazionale o missioni di peacekeeping;
- pagamento di spese concernenti interventi di ordine pubblico nonché per fronteggiare situazioni di calamità;
- pagamenti a titolo di assegno alimentare;
- sussidi e provvidenze per maternità, per malattie e per sostentamento;
- indennità per inabilità temporanea al lavoro (come previsto dall'art. 110 del Dpr. n. 1124/65);
- finanziamenti di progetti aventi scopi umanitari".

Pertanto se i contributi in questione rientrano tra quelli esclusi non si dovrà procedere alla verifica di cui all'art. 48-bis, altrimenti sì.

Per la doppia interrogazione dovrebbe valere l'unica che Vi consente il Sistema nella stessa giornata, altrimenti per almeno un pagamento si procederà il giorno successivo.

## Durc e verifica ex art. 48-bis del Dpr. n. 602/73 sono necessari in caso di fattura in favore di una Ditta entrata in concordato ?



**della Dott.ssa Federica Giglioli** - Consulente di Enti Pubblici, Enti Locali ed Amministrazioni pubbliche, Pubblicista

**della Dott.ssa Alessia Rinaldi** - Consulente di Enti Pubblici, Enti Locali e Amministrazioni pubbliche, Pubblicista

### IL QUESITO:

*"Il Comune deve liquidare una fattura a chiusura in favore di una Ditta che, nel frattempo, è entrata in concordato. Come ci dobbiamo comportare per la verifica Durc e verifica ex art. 48-bis Dpr. n. 602/73 ?"*

Per quanto riguarda la verifica ex art. 48-bis del Dpr. n. 602/73 in caso di procedure concorsuali, con la Circolare n. 22 del 29 luglio 2008, il Mef ha chiarito che, "per quanto inerisce alla possibilità che il beneficiario del pagamento risulti sottoposto ad una procedura concorsuale (fallimen-

*to, concordato preventivo, liquidazione coatta amministrativa e amministrazione straordinaria), si esprime l'avviso che la disposizione di cui all'art. 48-bis non operi, trovando invece applicazione le specifiche norme contenute nel Titolo II, Capo IV, del Dpr. n. 602/73. In particolare, nel*

*caso di fallimento o liquidazione coatta amministrativa, 'il Concessionario chiede, sulla base del ruolo, per conto dell'Agenzia delle Entrate, l'ammissione al passivo della procedura' (art. 87 del Dpr. n. 602/73), mentre, similmente, nel caso di concordato preventivo, 'il Concessionario compie, sulla base del ruolo, ogni attività necessaria ai fini dell'inserimento del credito da esso portato nell'elenco dei crediti della procedura' (art. 90 del Dpr. n. 602/73)".*

Per quanto attiene invece al Durc, questo deve essere richiesto anche per le Imprese in concordato preventivo. Il rilascio del Durc infatti è possibile anche per le Imprese che abbiano presentato domanda di concordato preventivo con continuità aziendale e impossibilitate, nelle more del perfezionamento della procedura di omologa, a versare i contributi relativi ad obblighi sorti anteriormente al deposito della domanda di concordato.

In tal senso il Ministero del Lavoro e delle Politiche Sociali, con Interpello n. 41 del 21 dicembre 2012, aveva chiarito la possibilità di rilascio della regolarità contributiva per l'Impresa ammessa al concordato preventivo con continuazione dell'attività ex art. 186-bis della "Legge Fallimentare" (Regio-decreto n. 267/1942) qualora il Piano, omologato dal Tribunale, contemplatesse l'integrale assolvimento dei debiti previdenziali e assistenziali contratti prima dell'attivazione della procedura concorsuale e fosse espressamente prevista la c.d. "moratoria" indicata dall'art. 186-bis, comma 2, lett. c), della "Legge Fallimentare" per un periodo non superiore ad un anno dalla data dell'omologazione.

Successivamente l'Inps, con Messaggio n. 4925 del 21 marzo 2013, in specifico riferimento all'Interpello ministeriale n. 41/2012, aveva chiarito che, "accertata l'intervenuta omologazione del Piano di concordato medesimo, la Dichiarazione di regolarità potrà essere resa per un periodo non superiore ad un anno dalla data dell'omologazione

*trascorso il quale, verrà meno la causa di sospensione di cui all'art. 5, comma 2, lett. b), del citato Dm. 24 ottobre 2007".*

Il Decreto interministeriale 30 gennaio 2015, recante "Semplificazione in materia di Documento unico di regolarità contributiva (Durc)", ha stabilito poi che, in caso di concordato con continuità aziendale di cui all'art. 186-bis della "Legge Fallimentare", "l'Impresa si considera regolare nel periodo intercorrente tra la pubblicazione del ricorso nel Registro delle imprese e il Decreto di omologazione, a condizione che nel Piano di cui all'art. 161 del medesimo Regio-decreto sia prevista l'integrale soddisfazione dei crediti dell'Inps, dell'Inail e delle Casse edili e dei relativi accessori di legge".

Il Ministero del Lavoro e delle Politiche sociali, con Nota n. 6666 del 21 aprile 2015, nel riconsiderare quanto in precedenza disposto con l'Interpello n. 41/2012, ha ritenuto di specificare che "la pubblicazione della domanda di concordato nel Registro delle imprese già integra la fattispecie di cui all'art. 5, comma 2, lett. b), del Dm. 24 ottobre 2007" (tale norma stabiliva che la regolarità contributiva venisse attestata in caso di sospensioni dei pagamenti a seguito di disposizioni legislative).

Anche in questo caso l'Inps, con Messaggio n. 2835 del 24 aprile 2015, ha precisato che è possibile ottenere il Durc anche quando l'Impresa è in concordato preventivo (c.d. "in continuità dell'attività aziendale"), purché il Piano di risanamento finalizzato alla prosecuzione della propria attività contempli l'integrale soddisfazione dei crediti degli Istituti previdenziali e delle Casse edili, nonché dei relativi accessori di legge. Ciò in quanto "tale soluzione risulta coerente con le finalità sottese alla procedura concorsuale poiché consente in concreto all'Impresa di continuare ad operare sul mercato garantendo la prosecuzione dell'attività aziendale e la salvaguardia dei livelli occupazionali".

# LA GIURISPRUDENZA

## Revisore dei conti

### legittima la revoca dell'incarico se non collabora con l'Organo consiliare

Con la Sentenza n. 2785 del 9 maggio 2018, il Consiglio di Stato si è espresso in merito al caso di un Ente Locale che ha deliberato la revoca dell'incarico di Revisore dei conti del Comune. Il Provvedimento di revoca era stato adottato a seguito di comportamenti del Revisore rilevanti ai sensi dell'art. 70, comma 2, dello Statuto comunale (che prevede la revoca del Revisore quando ricorrono gravi motivi che influiscono negativamente sull'espletamento del mandato), dell'art. 235 del Dlgs. n. 267/00 (che stabilisce la revoca per inadempienza) e dell'art. 239 del Tuel (in base al quale il Revisore ha l'obbligo di collaborare con il Consiglio comunale).

I Giudici osservano che:

– l'art. 235 del Tuel, prevede, al comma 2, che *“il Revisore è revocabile solo per inadempienza ed in particolare per la mancata presentazione della relazione alla proposta di Deliberazione consiliare del rendiconto entro il termine previsto dall'art. 239, comma 1, lett. d)”*;

– l'art. 239 del Tuel prevede, al comma 1, lett. a), tra i compiti del Revisore dei conti, lo svolgimento di *“attività di collaborazione con l'Organo consiliare secondo le disposizioni dello Statuto e del Regolamento”*;

– l'art. 70 dello Statuto del Comune in questione prevede, al comma 2, la revoca del Revisore quando ricorrono *“gravi motivi che influiscono negativamente sull'espletamento del mandato”*.

L'applicazione combinata di queste disposizioni esclude che la revoca sia un atto meramente discrezionale dell'Amministrazione adottabile *“ad nutum”*, ma non ne limita il presupposto alla mancata presentazione della relazione alla proposta di Deliberazione consiliare del ren-

diconto entro il termine previsto dall'art. 239, comma 1, lett. d), del Tuel. Piuttosto, tale fattispecie è indicata – non a caso dopo la precisazione normativa *“in particolare”* – soltanto al fine di individuare tra le varie possibili *“inadempienze”* dell'Organo di revisione, quella che, a parere del Legislatore, potrebbe anche da sola per la sua rilevanza e gravità essere sufficiente a fondare il Provvedimento sanzionatorio di revoca. In ragione di ciò, ogniqualvolta nello svolgimento dell'attività di collaborazione di cui all'art. 1, lett. a) del successivo art. 239, così come delle altre funzioni assegnate al Revisore, questi incorra in *“inadempienze”*, anche diverse da quella tipizzata nell'art. 235, ne è legittima la revoca, con Provvedimento adeguatamente motivato. Coerente con questa lettura del combinato disposto degli artt. 235 e 239 del Tuel è l'art. 70 dello Statuto del Comune in questione laddove, riferendosi a *“gravi motivi”*, li collega all'influenza negativa sull'espletamento del mandato, di modo che le inadempienze rilevanti ai fini della revoca finiscono per identificarsi in condotte qualificabili in termini di gravità. Ne consegue che, in base alle norme richiamate, rilevano le condotte dell'Organo di revisione che, omettendo o gravemente ritardando il regolare compimento delle attività e delle funzioni previste dal citato art. 239, comma 1 (nonché delle altre eventualmente previste dallo Statuto dell'Ente Locale ai sensi del comma 6), impediscano od ostacolino il funzionamento dell'Organo consiliare. Evidentemente, la sanzione è funzionale ad assicurare il buon andamento della Pubblica Amministrazione ai sensi dell'art. 97 della Costituzione. In conclusione quindi, la revoca del Revisore dei conti è legittima se egli non collabora con l'Organo consiliare.

# IL PARERE DELLA CORTE

## Revisore dei conti

### non è possibile nominarlo componente del Nucleo di valutazione del personale stante nel medesimo Ente

Nella Delibera n. 44 del 24 aprile 2018 della Corte dei conti Piemonte, viene chiesto un parere sul regime di incompatibilità dei Revisori dei conti, ovvero se fosse possibile nominare il Revisore dei conti come componente del Nucleo di valutazione, prevedendo tale facoltà il Regolamento di organizzazione e contabilità. La Sezione in primis osserva che, dal combinato disposto degli artt. 14 e 16 del Dlgs. n. 150/09, discende la mera facoltà degli Enti Locali di istituire un Organismo indipendente di valutazione della performance. Tali Enti quindi possono mantenere gli esistenti Nuclei di valutazione costituiti già a partire dal Dlgs. n. 29/93. Dunque, qualora l'Ente istituisca un Oiv secondo la disciplina di cui al Dlgs. n. 150/09, dovrà poi sottostare a quanto da essa previsto, mentre qualora opti

per il mantenimento dell'originario Nucleo di valutazione, avrà solo l'obbligo, nella sua autonomia, di conformità alle previsioni del Dlgs. n. 267/00 (Tuel). Tuttavia, la Sezione chiarisce che la risposta al quesito in esame risiede proprio nel menzionato Tuel che, all'art. 236, comma 3, dispone che "i componenti degli Organi di revisione contabile non possono assumere incarichi o consulenze presso l'Ente Locale o presso Organismi o Istituzioni dipendenti o comunque sottoposti al controllo o vigilanza dello stesso". Trattandosi indubbiamente di un incarico, va esclusa la possibilità di nominare un Revisore dei conti di un Ente Locale quale componente del Nucleo di valutazione del medesimo Comune.

# COMUNICAZIONE AGLI ABBONATI

Gentili Abbonati, ricordiamo che le scadenze che riguardano i Revisori degli Enti Locali possono essere adesso consultate attraverso l'[Agenda del Revisore](#), il nuovo servizio messo a punto da Centro Studi Enti Locali Srl, Editore di questa Rivista, per aiutare i professionisti a orientarsi tra gli oltre 90 adempimenti che chiamano in causa ogni anno chi si dedica al delicato compito della revisione contabile.

L'**Agenda** è consultabile direttamente on-line, attraverso una semplice e immediata interfaccia. Inoltre, l'abbonamento al servizio comprende l'invio periodico di una newsletter che segnala e descrive la natura delle scadenze più imminenti.

L'**Agenda del Revisore** è integrabile con i principali calendari on-line (**Google calendar, Outlook ecc.**), e offre quindi la possibilità di aggiungere, con un semplice click, anche i promemoria legati all'incarico di revisione al proprio ordinario piano di lavoro, consultabile sia da desktop che da mobile.

Il servizio è già attivo per chi ha sottoscritto recentemente l'abbonamento a Revisorenews.

Per premiare la fedeltà dei propri clienti, Centro Studi Enti Locali ha deciso però di offrire gratuitamente l'accesso all'Agenda del Revisore (dal valore di 60€ + Iva), senza nessun costo aggiuntivo rispetto al prezzo dell'abbonamento annuale alla Rivista (105 € Iva inclusa), anche a coloro che si fossero abbonati in precedenza.

I lettori di Revisorenews che decideranno di rinnovare sin da ora il proprio abbonamento potranno dunque beneficiare dell'attivazione gratuita dell'Agenda del Revisore senza costi aggiuntivi.

I 12 mesi di abbonamento, acquistati attraverso al rinnovo, andranno naturalmente a sommarsi a quelli residui dalla data del rinnovo alla scadenza naturale dell'abbonamento in corso.

Per ulteriori informazioni, chiarimenti o assistenza, chiamare lo 0571 469222 o 0571 469230 o scrivere a [segreteria@centrostudientilocali.it](mailto:segreteria@centrostudientilocali.it).

Si ricorda che è possibile beneficiare del servizio quesiti su materie amministrativo-contabili, giuridiche e fiscali offerto dal Centro Studi Enti Locali anche inoltrando i quesiti direttamente dal sito dell'**Istituto nazionale Revisori legali (I.N.R.L.)**, all'indirizzo: [www.Revisori.it](http://www.Revisori.it)

ove vengono specificate anche le modalità per l'inoltro e le relative tariffe.

Si ricorda che gli iscritti all'Istituto, in regola con il pagamento della quota annua, possono beneficiare di uno **sconto del 25%** sul prezzo di ogni singolo quesito, a seguito di un'apposita convenzione stipulata con l'Inrl.



ISTITUTO NAZIONALE  
REVISORI LEGALI

Nella predisposizione e preliminarmente all'invio della presente Rivista sono stati effettuati tutti i possibili controlli tecnici per verificare che i files siano indenni da virus. Ricordato che l'installazione di un'aggiornata protezione antivirus rientra comunque tra le regole fondamentali di corretta gestione di un qualsiasi sistema informatico, si declina da ogni responsabilità in ordine alla trasmissione di eventuali virus.



## 4 servizi in un unico prodotto

# KIT del Revisore 2018

il nuovo Sistema integrato di prodotti e servizi dedicati ai  
Revisori degli Enti Locali e delle Società partecipate

### 1. TI RICORDIAMO LE SCADENZE

#### AGENDA DEL REVISORE

Calendario degli Adempimenti annuali per i Revisori con servizio di alert integrato



### 2. TI AGGIORNIAMO COSTANTEMENTE

#### ABBONAMENTO ANNUALE ALLA RIVISTA MENSILE **REVISORENEWS**

Rivista sulle novità che interessano i Revisori degli Enti Locali. Si tratta di un agile strumento di informazione e aggiornamento nelle materie amministrativo-contabili e fiscali (12 NUMERI IN FORMATO PDF)



### 3. TI DIAMO GLI STRUMENTI OPERATIVI

#### ACCESSO ANNUALE AI VADEMECUM OPERATIVI SUI PRINCIPALI ADEMPIMENTI DEL REVISORE DI UN ENTE LOCALE NEL CORSO DELL'ESERCIZIO

Prodotto on-line comprendente anche lo "Schema di Relazione dei Revisori al Rendiconto di gestione degli Enti Locali" e "Il parere dei Revisori al Bilancio di Previsione degli Enti Locali" (in formato word)



### 4. TI FORMIAMO

#### 10 ORE DI FORMAZIONE E-LEARNING (N. 5 corsi da 2 Ore)

Consente di adempiere alla formazione annuale per i Revisori degli Enti Locali

**oppure** L'ACCESSO ALLA COMPILAZIONE ON-LINE delle Relazioni dei Revisori al Bilancio di previsione e al Rendiconto di gestione degli Enti Locali (software)



**AL PREZZO "SPECIALE" DI € 249,00 + Iva anzichè € 463,00 + Iva**

## Coupon d'acquisto

Da inviare, tramite fax o e-mail a **Centro Studi Enti Locali** - Via della Costituente, 15 - 56024 San Miniato (PI) - Tel. 0571 469222 o 0571 469230  
Fax 0571/469237 - E-mail: [segreteria@centrostudientlocali.it](mailto:segreteria@centrostudientlocali.it) - [www.entilocaliweb.it](http://www.entilocaliweb.it) - [www.entilocali-online.it](http://www.entilocali-online.it)

Desidero acquistare il "KIT del Revisore 2018" al prezzo di Euro **€ 249,00** + Iva comprensivo di:

10 ORE DI FORMAZIONE E-LEARNING **oppure**  COMPILAZIONE ON-LINE Bilancio di previsione e al Rendiconto di gestione (software)

#### La relativa fattura dovrà essere intestata a:

Studio / Ente \*\*\*:

Via \*\*\*:

Città \*\*\*:

C.F. \*\*\*:

P.IVA \*\*\*:

Codice IPA \*\*::

Fax:

n. \*\*\*:

CAP \*\*\*:

Provincia:

Tel. \*\*\*:

CIG (se previsto):

E-mail \*\*\*:

\*\*\*campo obbligatorio/ \*\* obbligatorio per gli Enti soggetti a fattura elettronica

**Allegare al fax la ricevuta del pagamento effettuato (solo per gli Enti Locali è possibile effettuare il pagamento al ricevimento della fattura, allegando comunque la determina di pagamento al momento dell'ordine).**

**Ho pagato l'importo complessivo di € \_\_\_\_\_ (comprensivo di Iva) mediante:**

- Bonifico bancario su Cassa di Risparmio di Firenze Ag. Ponte a Egola IT20L0616071152100000061238
- Bonifico bancario su Unicredit Ag. S. Miniato IT52F0200871152000020063435
- Versamento su c/c postale n. 25538570 intestato a Centro Studi Enti Locali Via della Costituente, 15 - 56024 - San Miniato (PI)
- Ricevimento fattura (solo per Enti Locali). Allegare determina di spesa o buono d'ordine



**CentroStudi®**  
EntiLocali

### **Centro Studi Enti Locali**

Via della Costituente, n. 15 - 56024 San Miniato (PI)

Tel. 0571 469222 - 469230 - Fax. 0571 469237

[segreteria.abbonamenti@centrostudientilocali.it](mailto:segreteria.abbonamenti@centrostudientilocali.it)

Organismo accreditato da ACCREDIA



Azienda con sistema di gestione  
qualità UNI EN ISO 9001:2008  
certificato da Certiquality