



**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

**05**

Anno XVI

12 Maggio 2018



### ***“Fondo crediti dubbia esigibilità”***

una riflessione “post” rendiconto di preludio ai controlli sulla salvaguardia degli equilibri e sull’assestamento generale di bilancio



### **Iva**

con la Decisione dell’Ue, dal 1° luglio 2018 al 31 dicembre 2021 in Italia le fatture cartacee non sono più equiparabili a quelle elettroniche



### **Compensi 2018 Revisori degli Enti Locali**

quali sono le conseguenze del venir meno delle riduzioni del 10% e dei limiti minimi ?

**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](mailto:segreteria@centrostudientilocali.it)  
Sito internet: [www.entilocali-online.it](http://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

#### **"Fondo crediti dubbia esigibilità"**

una riflessione "post" rendiconto di preludeo ai controlli sulla salvaguardia degli equilibri e sull'assestamento generale di bilancio  
di **Gianfranco Ponis** ..... pag **04**

### NOTIZIARIO

#### **Rendiconto 2017**

approvati i Modelli di certificazione per Province, Città metropolitane, Comuni, Unioni di Comuni e Comunità montane ..... pag **10**

#### **Contabilità economico-patrimoniale**

arriva la conferma del Viminale sul rinvio per i Comuni fino a 5.000 abitanti ..... pag **10**

#### **Pagamenti P.A.**

nuovi chiarimenti dal Mef sulle verifiche di inadempienza ..... pag **11**

### NOTIZIARIO FISCALE

#### **Iva**

con la Decisione dell'Ue, dal 1° luglio 2018 al 31 dicembre 2021 in Italia le fatture cartacee non sono più equiparabili a quelle elettroniche ... pag **14**

#### **Fatturazione elettronica estesa ai rapporti tra privati (c.d. "e-fattura")**

un Provvedimento con le nuove regole ed una Circolare esplicativa ..... pag **15**

#### **Istanze di Interpello**

l'Amministrazione finanziaria fornisce i nuovi contatti cui fare riferimento per l'invio delle richieste ..... pag **16**

#### **Riforma del "Terzo Settore"**

il Cndcec ha diffuso un Documento illustrativo con proposte per renderla più fruibile ..... pag **18**

#### **Dichiarazione dei redditi delle persone fisiche anno 2017**

diffusa la nuova Guida di aggiornamento delle novità introdotte lo scorso anno ..... pag **19**

### GLI APPROFONDIMENTI

#### **Enti Locali dissestati**

ricognizione sul quadro normativo vigente  
di **Ivan Bonitatibus** ..... pag **20**

#### **Società a partecipazione pubblica**

dalla "Relazione sul governo societario" agli effetti sull'approvazione del bilancio delle azioni esecutive del "Por 2017"  
di **Roberto Camporesi** ..... pag **24**

### I QUESITI

#### **Compensi 2018 Revisori degli Enti Locali**

quali sono le conseguenze del venir meno delle riduzioni del 10% e dei limiti minimi ?  
di **Giuseppe Vanni** ..... pag **28**

#### **Pagamento diretto dei subappaltatori**

qual è il comportamento da adottare dal punto di vista Iva e della verifica sulla tracciabilità ?  
di **Mauro Mammana e Francesco Vegni** ..... pag **29**

**LA GIURISPRUDENZA**

**Responsabilità**

condanna del Direttore generale di un Comune per non aver vigilato sulla corretta esecuzione di un contratto stipulato

*di Antonio Tirelli* ..... pag **31**

## WHAT'S NEXT? I PROSSIMI ADEMPIMENTI

### “Fondo crediti dubbia esigibilità”

una riflessione “post” rendiconto di preludio ai controlli sulla salvaguardia degli equilibri e sull'assestamento generale di bilancio



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

Tra i precetti della “Legge di Bilancio 2018” a cui il mondo editoriale rivolto alla revisione legale negli Enti Locali forse non ha elargito la dovuta enfasi, in contraddizione con la “portata” del disposto legislativo, vi è il comma 882, art. 1, della Legge n. 205/17. Con l'ultima Manovra finanziaria sono stati “alleggeriti” gli obblighi di accantonamento al “Fondo crediti dubbia esigibilità” (Fcde).

La disposizione modifica il Paragrafo 3.3 dell'Allegato 4.2, recante il “Principio contabile applicato concernente la contabilità finanziaria”, annesso al Dlgs. n. 118/11 e rimodula l'accantonamento minimo per il Fcde: lo stanziamento di bilancio (di previsione)- nel 2018 - deve essere pari almeno al 75% del dovuto “ex lege”, calcolato facendo riferimento al rapporto fra riscossioni e accertamenti del quinquennio 2012-2016 (era invece previsto l'85%); mentre nel 2019 dovrà raggiungere l'85%, nel 2020 almeno il 95% e, dal 2021 (a regime), dovrà essere effettuato per l'intero importo.

Ormai concluse le operazioni di predisposizione del Rendiconto 2017, alcune riflessioni “postume” sul Fcde, risultano di indubbia rilevanza per il prosieguo delle attività di revisione nel corso del 2018. Si presume che, tra le diverse operazioni di chiusura, particolare attenzione sia stata posta, dall'Ente oggetto di revisione, nella determinazione del Fcde a rendiconto.

In sede di rendiconto, il Legislatore armonizzato ha previsto che il Comune debba accantonare, nell'avanzo di amministrazione, l'intero importo del Fondo crediti di dubbia esigibilità quantificato nel prospetto riguardante il Fondo allegato al rendiconto di esercizio (rapporta tra incassi in conto residui e residui al 1° gennaio). Considerata l'immis-

sione progressiva del Fcde nel bilancio di previsione, con conseguente accantonamento di minori risorse in conto esercizio, il Decreto Mef 20 maggio 2015 ha introdotto una modifica al principio contabile prevedendo che, in sede di rendiconto relativo all'esercizio 2015 ed agli esercizi successivi, fino al 2018, la quota accantonata nel risultato di amministrazione per il Fcde possa essere determinata (quindi si tratta di una possibilità) per un importo non inferiore al Fcde risultante al 1° gennaio dell'esercizio a cui il rendiconto si riferisce, dedotti gli utilizzi del Fondo effettuati per la cancellazione o lo stralcio dei crediti, assommato l'importo definitivamente accantonato nel bilancio di previsione - a titolo di Fcde - nell'esercizio cui il bilancio si riferisce. Ad indurci alla promozione dell'invito alla riflessione “post-rendiconto” sul Fcde è stato l'esplicito disposto del Principio contabile: “...l'adozione di tale facoltà è effettuata tenendo conto della situazione finanziaria complessiva dell'Ente e del rischio di rinviare oneri all'esercizio 2019”. Abbiamo fatto quindi un ragionamento sul futuro? Abbiamo ponderato gli effetti del rinvio al 2021 del Fcde a bilancio? Occorre sensibilizzare gli Enti ad una particolare attenzione all'utilizzo di tale facoltà di determinazione del Fcde a rendiconto attraverso l'utilizzo di tale metodo semplificato, poiché la quantificazione del Fondo con il metodo ordinario, a chiusura dell'esercizio 2019, potrebbe richiedere notevoli risorse aggiuntive, non accantonate gradualmente nel corso dei diversi esercizi, con il rischio di generare disavanzo di amministrazione da ripianare con le procedure ordinarie. Riguardo inoltre all'operatività del metodo semplificato ci pare pertinente fare presente quanto evidenziato dalla Corte dei conti, Sezione regionale di controllo per

l'Umbria, con la Deliberazione n. 34 del 1° marzo 2018, secondo la quale lo stralcio di residui attivi non può determinare la riduzione, di pari importo, del Fcde, posto che i residui stralciati trovano copertura nel Fondo solo in quota parte. La Corte afferma dunque che, in caso di stralcio di residui attivi sui quali sia stata accantonato il corrispondente Fcde, la riduzione della quota di accantonamento al Fondo possa avvenire solo proporzionalmente alla percentuale di accantonamento. Tale quota deve essere opportunamente individuata tramite una comparazione tra i residui attivi risultanti alla data del 31 dicembre cui il rendiconto si riferisce e l'importo accantonato al Fcde relativo a tali poste, considerati i valori antecedenti allo stralcio. La percentuale di copertura del Fondo così determinata potrà essere portata in detrazione della quote di accantonamento al Fondo medesimo, rimanendo a carico del risultato di amministrazione dell'Ente la copertura della rimanente parte. Stiamo parlando di una potenziale situazione di grave imbarazzo per molti Comuni, i quali si troverebbero un accantonamento al Fcde del tutto inidoneo, con conseguente esposizione a un più che probabile disavanzo di amministrazione. Del resto, l'assunto della Magistratura contabile è indirizzato a rendere effettivo l'accantonamento al Fondo crediti a garanzia degli equilibri finanziari complessivi. Tuttavia, il punto n. 3.3 del Principio contabile Allegato n. 4/2 al Dlgs. n. 118/11 nulla dice in tal senso, rendendo possibile dedurre, dalla mancata precisazione che la riduzione dell'accantonamento al fondo per inesigibilità deve avvenire solamente in misura proporzionale all'accantonamento, una volontà diversa del Legislatore armonizzato. Pragmaticamente, con l'adozione del metodo semplificato si smarrisce la diretta connessione tra i crediti maturati e la svalutazione: spesso il Comune non è più in grado di risalire alle voci di entrata che hanno originato l'accantonamento. Nondimeno il filo conduttore tra il credito e il fondo viene formalmente ripreso a livello patrimoniale, iscrivendo nello stato patrimoniale i crediti al valore netto di realizzo, ben consci che non sussiste una perfetta specularità tra fondo crediti di dubbia esigibilità e fondo svalutazione crediti: le due fattispecie possono non corrispondere.

Pur nella comprensibile esigenza, soddisfatta dal sistema transitorio, di graduare l'onerosità sottesa al peso dell'accantonamento sui bilanci degli enti non si può non evidenziare la lacunosità del metodo semplificato il quale, frequentemente viene utilizzato per ridurre il peso dell'accantonamento al Fcde in assenza di risorse disponibili.

Non a caso il Principio contabile pone enfasi sul corretto impiego di questo metodo, che non deve tradursi in un differimento agli esercizi futuri degli oneri finanziari, deferendo al responsabile finanziario la valutazione circa l'adeguatezza dell'accantonamento disposto. Non va sottovalutato inoltre che l'accantonamento al fondo ha natura di fondo rischi generico per future perdite su crediti (non esclusi quelli che non sono stati oggetto di una precisa svalutazione) che deve poter essere utilizzato nella sua interezza quando la perdita si realizza. Se così non fosse si dovrebbe tollerare l'impossibilità di usare l'accantonamento calcolato su di un credito che, nel frattempo, è stato riscosso, a favore di un credito inesigibile sul quale l'accantonamento era solo parziale.

Indugiamo ancora sulla necessità di porre in essere - ora - una riflessione sul Fcde, proprio perché ci troviamo nel periodo intermedio tra le operazioni di rettifica ed integrazione che hanno definito perentoriamente i saldi di chiusura del precedente esercizio ed il preludio delle operazioni di controllo sull'assestamento generale al bilancio di previsione che il Consiglio comunale dovrà adottare entro il 31 Luglio prossimo.

La corretta quantificazione del Fcde è di fondamentale importanza in quanto una sua sottovalutazione può determinare un avanzo oppure un disavanzo di amministrazione mentre, nel caso opposto (fondo crediti superiore alle necessità) si determina un immobilizzo di risorse che non possono essere utilmente impiegate per l'erogazione dei servizi.

Il principio contabile delinea in maniera puntuale i criteri di calcolo del Fondo che gli Enti devono rispettare - per il rendiconto:

**a) Criterio sintetico o semplificato (ordinario ridotto)**

Fino al 2018 compreso (salvo allungamento del regime transitorio in coerenza con la maggiore gradualità dell'accantonamento a preventivo concessa dalla legge 205/2017) il fondo per rischi perdite su crediti può essere quantificato in base alla somma algebrica delle seguenti voci:

- + Fcde accantonato nel risultato di amministrazione 201X-1 (esercizio "ante" quello rendicontato)
- + Fcde accantonato nel bilancio di previsione 201X (stanziamento definitivo 201X allocato nella missione 20, programma 02);
- utilizzi per cancellazione di crediti inesigibili.

L'importo così ottenuto, di agevole determinazione, ma avulso dal volume di residui attivi conservati in bilancio, è

quello che può essere indicato tra i fondi accantonati del risultato di amministrazione. Tuttavia, precisa il Principio, *“questo criterio non deve tradursi in un rinvio agli esercizi futuri dell'accantonamento al fondo crediti”*. Secondo la Magistratura contabile campana (Sezione regionale, deliberazione n. 52/2018) la fruizione di questo metodo sarebbe accordata ai soli Enti locali che presentino tassi di riscossione in conto residui rimarchevoli, tali da rendere la formazione di nuovi residui di impatto non rilevante: in un Comune caratterizzato da una situazione di progressivo aumento della consistenza del Fondo crediti di dubbia esigibilità, a fronte del crescente incremento dei residui, l'utilizzazione del metodo semplificato provocherebbe un rinvio certo degli oneri non contabilizzati al 2019, anno nel quale verrà meno l'applicabilità di tale criterio *“facilitato”*. In altri termini, il suo possibile impiego è subordinato a valutazioni sulla situazione finanziaria complessiva dell'Ente ovvero sull'uso di una forma agevolata che - può - consentire, in alcuni contesti, di registrare disavanzi meno negativi. Tali analisi *debbono* trovare un riscontro nel giudizio dell'Organo di Revisione.

#### **b) Criterio analitico o ordinario**

Il Legislatore armonizzato ha individuato un altro metodo per il calcolo del Fcde, previsto a regime dal principio contabile, che calcola la capacità di riscossione a residuo dei propri crediti considerando gli incassi in c/residui degli ultimi cinque esercizi (2013-2017) in rapporto ai residui attivi mantenuti al 1° gennaio dell'anno di riferimento. Il complemento a cento di tale media di riscossione rappresenta la percentuale di accantonamento al fondo crediti da applicare al volume dei residui attivi al termine dell'esercizio dopo il riaccertamento dei residui. La media delle riscossioni (individuabile secondo quattro diversi sistemi) può essere calcolata sul singolo capitolo, sulla categoria o sulla tipologia, secondo un grado di analisi scelto discrezionalmente in modo motivato dal responsabile finanziario comunale. Come ha sottolineato la Corte dei conti, Sezione regionale Lombardia (delibera n. 2017/253/Prse) gli enti che adottano tale criterio non possono - in fase di rendiconto - abbattere la percentuale di quantificazione al fondo crediti di dubbia esigibilità utilizzata in occasione della predisposizione del bilancio di previsione, in forza della gradualità introdotta dalla Legge n. 190/14 e successivamente modificata dalla legge 205/2017.

Posto che la scelta del criterio ha un impatto sulle gestioni future del Comune attraverso l'importo del fondo crediti di dubbia esigibilità da esporre nel risultato di amministra-

zione, consigliamo al Revisore di sperimentarsi - in prima persona - nel ri-calcolo (di riscontro) con entrambi i metodi sopra illustrati. Non è, infatti, escluso che con il metodo semplificato il fondo crediti risulti superiore a quello che si otterrebbe con il metodo ordinario, in presenza, ad esempio, di un buon andamento delle riscossioni. In tal caso il maggiore importo disponibile può essere svincolato e applicato al bilancio corrente, per finanziare il fondo crediti di dubbia esigibilità di competenza, senza subire penalizzazioni ai fini del pareggio. Qualora, al contrario, il fondo crediti ottenuto con il metodo semplificato risulti inferiore a quello determinato con il metodo ordinario, l'Ente potrà mantenere l'importo più basso, con la consapevolezza tuttavia che - entro pochi anni - la differenza dovrà essere finanziata al fine di evitare un disavanzo ordinario di amministrazione. Sono numerosi i Comuni che, in queste condizioni, ritengono opportuno accantonare al Fcde un importo intermedio tra quello semplificato (più basso) e quello ordinario (più alto), al fine di crearsi gradualmente la scorta di risorse necessarie per arrivare - a regime - ad avere a disposizione l'intero plafond.

Va segnalato che la Corte dei conti, Sezione regionale della Puglia (Deliberazione n. 44/2018) ha negato la possibilità di utilizzare le disposizioni della *“Legge di bilancio 2018”* (che consentono in alcuni limitato casi di effettuare nuovamente il riaccertamento straordinario dei residui) per correggere eventuali errori di calcolo del Fondo determinato in occasione del riaccertamento straordinario, per fruire del beneficio di una ripartizione trentennale del maggior disavanzo. In conformità all'art 1, comma 848, della Legge n. 205/17, i Comuni che non hanno deliberato il riaccertamento straordinario dei residui attivi e passivi previsto dall'art. 3, comma 7, del Dlgs. n. 118/11 nonché quelli per i quali le competenti Sezioni regionali della Corte dei conti o i Servizi ispettivi del Mef hanno accertato la presenza di residui risalenti agli esercizi antecedenti il 2015 non correttamente accertati entro il 1° gennaio 2015, dovevano provvedere, contestualmente all'approvazione del rendiconto 2017, al riaccertamento straordinario dei residui al 31 dicembre 2017 provenienti dalla gestione 2014 e precedenti. L'eventuale maggiore disavanzo derivante dal riaccertamento straordinario era ripianabile in quote costanti entro l'esercizio 2044, secondo le modalità previste dal Decreto Mef 2 aprile 2015. E' intuibile che rappresenti - tutt'altra questione - la possibilità di correggere un errore di calcolo effettuato in sede di quantificazione del primo accantonamento al Fcde, avvalendosi della

“Legge di bilancio 2018”. In questo caso, dall’eventuale correzione dell’errore si determinerebbe un maggior avanzo con una possibile sua ripartizione in 30 anni. La Magistratura contabile pugliese ha chiaramente esplicitato la non possibilità di impiegare un precetto di legge per finalità inappropriate, in quanto legittimamente utilizzabile solo a motivazione di una riproposizione del riaccertamento straordinario appannaggio esclusivo degli Enti che non hanno posto in essere quest’ultimo oppure, pur avendolo effettuato, sono stati destinatari di rilievi da parte delle Sezioni regionali di controllo della Corte dei conti e dei Servizi ispettivi del Mef. Anche la Circolare ministeriale ha chiarito che l’eventuale correzione di errori commessi in occasione del riaccertamento straordinario dei residui (come la quantificazione dell’Fcde) possono essere effettuati solo se specificamente segnalati nei rilievi della Corte o dagli ispettori Mef.

Tra qualche settimana i Revisori saranno nuovamente alle prese con le quadrature della parte di competenza, con le verifiche degli equilibri di pareggio di bilancio, ma anche della gestione di cassa. In questo contesto deve essere chiaro un concetto: il Fcde “conduce” le previsioni di cassa. Negli anni si era smarrita l’abitudine e l’attitudine dei Comuni a programmare preventivamente le attività in termini di effettivi incassi e pagamenti. Dopo la riforma dell’Armonizzazione, la manifestazione di squilibri finanziari, rilevati in sede di determinazione dei rendiconti, ha legittimato l’introduzione del meccanismo contabile del Fcde, con una duplice funzione:

- condurre il Comune ad un risparmio forzoso, tale da compensare il rischio di mancato incasso delle risorse;
- configurare un sistema di informazione sul grado di reale inefficienza del sistema di riscossione delle entrate locali.

Uno degli obiettivi che l’Organo di Revisione deve porsi consta nell’aver una percezione reale del grado di inesigibilità dell’Ente: un tasso cronicamente elevato di “non riscuotibilità”, incidendo sulla liquidità comunale, rende gravoso il raggiungimento degli equilibri di cassa nel breve periodo e, di conseguenza, mette a rischio la completa realizzazione degli obiettivi inseriti nel Documento unico di programmazione (Dup). In sede preventiva, il problema non è immediatamente percepibile, in quanto l’art. 162, comma 6, del Tuel prevede che il bilancio venga deliberato in pareggio finanziario complessivo solo in termini di competenza, mentre per quanto riguarda la cassa l’Ente deve solo garantire un fondo cassa finale non negativo

(fondi vincolati compresi). Gli effetti operativi di questa modalità di approccio in fase previsionale sono concreti: comportano, in frequenti casi, una prospettiva di formulazione del budget di cassa troppo liberalmente “ottimistica” in relazione alla dimensione finanziaria della spesa. A ciò si connette altresì la natura “autorizzatoria” delle previsioni di cassa, valida sul fronte delle spese (tranne la restituzione dell’anticipazione di tesoreria e i servizi per conto terzi) e, in parte entrata, limitatamente ai mutui. Va chiarito però che la vera “attendibilità” della previsione di cassa di un’entrata non può omettere né trascurare, in sede di valutazione, la sussistenza di un eventuale Fondo crediti dubbia esigibilità che, di fatto, ne rettifica lo stanziamento in termini di liquidità.

Arriviamo a dire che la previsione di cassa di ogni tipologia di entrata dovrebbe essere allocata calcolando il suo limite massimo così come segue: previsione di entrata + residui attivi – Fcde accantonato sia nel risultato di amministrazione che nel bilancio di previsione. Lo stanziamento di cassa di alcune tipologie di entrata, invece, non sono “scalpite” dal Fcde, in quanto considerate dal Legislatore come entrate “sicure”. Tra di esse annoveriamo:

- i trasferimenti da altre Amministrazioni Pubbliche;
- i crediti assistiti da fidejussione;
- le entrate tributarie che, sulla base dei nuovi principi, sono accertate per cassa;
- le entrate riscosse per conto di altro Ente, da versare al beneficiario.

In quest’ottica, anche le probabili variazioni di cassa, adottate dalla Giunta entro la fine dell’annualità corrente, in conformità all’art. 175, comma 5-bis, lett. d) del Tuel dovranno assicurare che il fondo di cassa - alla fine dell’esercizio - non sia negativo, in considerazione anche di eventuali modifiche apportate in sede di variazione di bilancio al Fcde. Un aspetto fondamentale, da non sottovalutare, è che il calcolo del “Fondo crediti di dubbia esigibilità” nasce da un’esigenza di trasparenza ma anche dalla necessità di far emergere nel bilancio tutte le poste e le transazioni contabili: il Principio contabile applicato n. 2 immagina che siano inserite nel bilancio di previsione anche le poste di entrata e di spesa relative alle operazioni che non danno origine a movimenti di denaro e che non determinano registrazioni contabili come, per esempio, le concessioni a titolo gratuito di beni comunali, le esenzioni tributarie, le opere di urbanizzazione realizzate a scomputo. Vanno accertate per intero anche le entrate di dubbia e difficile esazione, per le quali non è certa la riscossione integrale,

quali le sanzioni amministrative al Codice della strada e i proventi derivanti dalla lotta all'evasione, a fronte delle quali, nella spesa, deve essere rilevato il Fcde.

Posto che il Fondo deve essere - in ogni caso - monitorato nel corso dell'esercizio in base all'andamento delle entrate (almeno una volta in sede di verifica degli equilibri di bilancio), entriamo, infine, nel dettaglio dell'attività di verifica del Fcde. Il Revisore dovrà appurare che l'ammontare del Fondo sia stato determinato considerando effettivamente:

- la dimensione degli stanziamenti relativi ai crediti che si prevede si formeranno nell'esercizio;
- la loro natura;
- la manifestazione dinamica del tasso di riscossione negli ultimi cinque esercizi precedenti (la media del rapporto tra incassi e accertamenti per ciascuna tipologia di entrata).

Come già detto (lo ribadiamo), il Principio contabile prevede che non siano soggette a svalutazione le poste relative a: crediti verso altre P.A., entrate assistite da fidejussione, entrate tributarie che, in via eccezionale, possono essere ancora accertate per cassa; entrate riscosse per conto di un altro Ente locale; altre entrate secondo la valutazione motivata dell'Ente. È facoltà del Comune:

- individuare il Fcde anche ad un livello inferiore rispetto a quello riportato nel bilancio (singolo capitolo di entrata), anche se la quantificazione viene comunque evidenziata nel prospetto allegato al bilancio per tipologia.
- precisare quali siano le entrate di dubbia esigibilità, in relazione alle quali quantificare il Fondo, distinguendole da quelle certe, motivando la relativa scelta.

Il calcolo del Fcde deve essere effettuato vagliando la media delle riscossioni con riferimento al quinquennio precedente, tenendo in considerazione gli esercizi chiusi al momento della predisposizione del bilancio di previsione. L'Ente potrà servirsi:

1. della media semplice, intesa come media fra totale incassato e totale accertato ovvero media dei singoli rapporti annui;
2. del rapporto tra la somma degli incassi di ciascun anno ponderati (0,35 in ciascuno degli anni nel biennio precedente e il 0,10 in ciascuno degli anni del primo triennio del quinquennio di riferimento) e la sommatoria degli accertamenti di ciascuna anno ponderati con i medesimi pesi indicati per gli incassi;
3. della media ponderata del rapporto tra incassi e accertamenti registrato in ciascun anno del quinquennio relazionati ai pesi: 0,35 in ciascuno degli anni nel biennio

precedente e lo 0,10 in ciascuno degli anni del primo triennio.

La percentuale, determinata in base alle regole del Principio contabile, si applica a tutte e tre le annualità considerate dal bilancio di previsione (per esempio nel 2018-2020). Determinate le percentuali di non riscosso sulle singole tipologie di entrata si quantifica l'importo minimo da accantonare al Fcde.

A corollario, un breve cenno sulla disomogeneità tra Fcde ed il "*Fondo svalutazione crediti*" (Fsc) della contabilità economico-patrimoniale. La riforma dell'"armonizzazione contabile" introdotta dal Dlgs. n. 118/11 poggia su un caposaldo: "sposare" la contabilità finanziaria (con funzione autorizzatoria) con quella economico-patrimoniale (con funzione conoscitiva). I crediti constano quindi di due linee espositive:

- a) nel Conto del Bilancio, rappresentati dai residui attivi finali, esposti al lordo del Fondo crediti di dubbia esigibilità, stanziato all'interno del risultato di amministrazione. Tra i residui attivi sono mantenuti unicamente i crediti ritenuti esigibili, seppure di dubbia riscuotibilità;
- b) nel Conto del Patrimonio (stato patrimoniale secondo il nuovo ordinamento), allocati - al netto del "*Fondo svalutazione crediti*" (Fsc) - nell'attivo circolante o tra immobilizzazioni finanziarie a seconda dell'anzianità del credito.

Quindi, sebbene il "*Fondo svalutazione crediti*", sotto il profilo finanziario, sia stato abrogato con l'entrata in vigore dell'armonizzazione e sostituito dal fondo crediti di dubbia esigibilità, continua a sussistere come grandezza di natura economico-patrimoniale e ha la funzione di rettificare il valore dei crediti iscritti nell'attivo patrimoniale, al fine di esporli in base al loro "*presunto valore di realizzo*".

Nell'ipotesi di cancellazione di un residuo attivo per inesigibilità, il Principio contabile afferma che "*in tale occasione, ai fini della contabilità economico patrimoniale, il Responsabile finanziario valuta la necessità di adeguare il 'Fondo svalutazione crediti' accantonato in contabilità economico patrimoniale (che pertanto può presentare un importo maggiore della quota accantonata nel risultato di amministrazione) e di riclassificare il credito nello stato patrimoniale*". In sostanza, quindi, nel momento in cui il credito viene cancellato dal Conto del Bilancio, l'Ente deve valutare - ai fini patrimoniali - se:

- a) ridurre il valore del credito iscritto nell'attivo patrimoniale, in considerazione dell'aggravarsi del rischio di mancato realizzo, ovvero

b) riclassificare il credito, portandolo nelle immobilizzazioni finanziarie.

Ciò porta a concludere che, di fronte ad una previsione di riscossione non più possibile in relazione ad un credito, la sua svalutazione sarà totale, quindi nell'attivo patrimoniale non verrà indicato alcun valore, in quanto assorbito tutto dal Fondo.

I due Fondi non sono sovrapponibili. La disomogeneità può essere ricondotta a tre tipologie di motivazione:

- 1) in contabilità economico-patrimoniale sono conservati anche i crediti mai iscritti o stralciati dalla contabilità finanziaria e, in corrispondenza di questi ultimi, deve essere iscritto in contabilità economico-patrimoniale il corrispondente Fsc;
- 2) in contabilità economico-patrimoniale potrebbero essere iscritti dei crediti che, in ottemperanza al principio della competenza finanziaria potenziata, sono imputati nel bilancio di anni successivi a quello cui lo stato patrimoniale si riferisce. Dunque, mentre in contabilità economico-patrimoniale tali crediti devono essere oggetto di svalutazione mediante l'accantonamento di una specifica quota al Fsc, in contabilità finanziaria l'accantonamento al Fcde avrà luogo solo negli esercizi successivi;
- 3) il Fcde è calcolato su base matematica (con riferimento al dato storico degli ultimi 5 anni), mentre il Fsc è computato in relazione all'effettivo valore di realizzo dei crediti determinato in base a valutazioni soggettive e discrezionali. E' empiricamente constatabile che il Fsc generalmente ha una consistenza superiore al Fcde, in quanto si misura sulla base del "valore di realizzo" di specifiche fattispecie creditizie che, in contabilità finanziaria possono non dar vita ad accantonamenti al Fcde:
  - crediti derivanti da accertamenti presenti in finanziaria (residui attivi);
  - crediti derivanti da accertamenti presenti in finanziaria con esigibilità futura;
  - crediti derivanti da accertamenti non assunti in finanziaria in quanto era prevista l'assunzione per cassa;
  - crediti derivanti da accertamenti stralciati prudenzialmente dalla finanziaria, ma non ancora completamente inesigibili.

Il Comune, in sede di Rendiconto, deve specificare l'ammontare del "Fondo svalutazione crediti". L'allegato Prospetto sulla composizione del Fcde prevede, in calce, anche una rappresentazione esaustiva della composizione del Fsc. Inoltre, tutti i crediti del Comune, anche se non più presenti nel conto del bilancio o nell'attivo patrimoniale, devono essere rilevati in uno specifico allegato al Rendiconto, il quale assume le caratteristiche di un vero e proprio inventario, in cui le singole posizioni sono esposte nel loro ammontare originario, con separata evidenza del Fsc e l'esplicitazione di tutte le vicende legate al credito (come la riscossione coattiva, le azioni esecutive intraprese). L'allegato è richiesto espressamente dalla Corte dei conti, come strumento di monitoraggio delle capacità di riscossione dell'Ente ma, altresì come dispositivo di "pressione" intrinsecamente teso ad evitare azioni di responsabilità per comportamenti omissivi che possano condurre alla prescrizione o alla decadenza del diritto di riscossione di partite creditorie.

Sebbene non previsto obbligatoriamente dal Legislatore, è essenziale che sia il Fcde che il Fsc siano ripartiti tra le varie tipologie di crediti o di entrate:

- in contabilità finanziaria, l'accantonamento al Fcde assorbe i vincoli sottostanti all'entrata. Ad esempio, i proventi delle sanzioni per violazioni al codice della strada, vincolati al 50% (100% in caso di autovelox) in base alle disposizioni del Dlgs. n. 285/92. Il Principio contabile prevede che il rispetto dei vincoli di destinazione venga calcolato «al netto» dell'accantonamento al Fcde. Ciò significa che, quando il Fondo viene «svincolato» in seguito alla riscossione del credito ovvero per riduzione dell'accantonamento in base ai principi, la quota sottostante di vincolo deve essere riattivata. Il "ripristino" riguarda ovviamente tutte le entrate aventi natura vincolata;
- in contabilità economico-patrimoniale, il Fsc è portato in detrazione dei crediti.
- E' necessario quindi "assegnare" a ciascun credito la corrispondente quota di fondo, così da esporre correttamente il "valore netto" nell'attivo patrimoniale.

# NOTIZIARIO

## Rendiconto 2017

### approvati i Modelli di certificazione per Province, Città metropolitane, Comuni, Unioni di Comuni e Comunità montane

E' stato pubblicato sulla G.U. n. 99 del 30 aprile 2018 il Decreto 17 aprile 2018, con il quale sono stati approvati i Modelli di certificazione del rendiconto al bilancio 2017 delle Amministrazioni provinciali, delle Città metropolitane, dei Comuni, delle Comunità montane e delle Unioni dei Comuni.

Il testo, reso disponibile in data 2 maggio 2018 anche sul sito del Ministero dell'Interno – Direzione centrale della Finanza locale, è corredato dai Modelli approvati che dovranno essere trasmessi entro il 31 maggio 2018, direttamente alla Direzione centrale della Finanza locale, esclusivamente tramite Posta elettronica certificata (all'indirizzo [finanzalocale.prot@pec.interno.it](mailto:finanzalocale.prot@pec.interno.it)) e con firma digitale dei sottoscrittori: Segretario, Responsabile del "Servizio finanziario" e Organo di revisione economico-finanziario.

Gli Enti Locali dovranno far pervenire 2 file in formato "xml": il primo contenente i dati del certificato firmato digitalmente; il secondo con le informazioni riguardanti il tipo di certificato (preventivo o al rendiconto), l'anno cui si ri-

ferisce, i dati identificativi dei soggetti referenti per la sua trasmissione e il tipo di modello (identificato con "X" per il certificato in questione).

Le 2 certificazioni dovranno essere trasmesse con invii separati e il file "info" distinto per tipo Modello certificato. I dati finanziari delle certificazioni devono essere espressi in Euro senza arrotondamenti.

Come di consueto, per accedere al sito della Finanza locale, gli Enti Locali potranno usare le credenziali impiegate gli scorsi anni e, per poter considerare assolto l'adempimento, dovranno attendere la comunicazione di buon esito della trasmissione.

L'art. 1, comma 3, specifica che gli Enti Locali (eccezion fatta per i Comuni colpiti dal terremoto del Centro Italia del 2016 che sono esonerati da tale onere fino al 31 ottobre 2018) sono tenuti a compilare e trasmettere la certificazione relativa al nuovo schema del rendiconto della gestione (c.d. "armonizzato"), previsto dall'art. 11 del Dlgs. n. 118/11.

## Contabilità economico-patrimoniale

### arriva la conferma del Viminale sul rinvio per i Comuni fino a 5.000 abitanti

Con un Comunicato pubblicato il 25 aprile 2018 sul proprio sito istituzionale, il Ministero dell'Interno-Direzione centrale della Finanza locale, ha confermato quanto anticipato dalla Commissione *Arconet* attraverso la Faq n. 30 dell'11 aprile 2018 sul sito della Ragioneria generale dello Stato in merito alla decorrenza degli adempimenti legati alla contabilità economico-patrimoniale per i Comuni fino a 5.000 abitanti.

Gli Enti Locali con popolazione inferiore a 5.000 abitanti, "che hanno esercitato la facoltà di rinviare l'adozione della

contabilità economico-patrimoniale anche per l'esercizio 2017, interpretando in tal senso l'art. 232 del Tuel", possono approvare e successivamente inviare alla "Bdap" il rendiconto 2017 senza i prospetti relativi allo stato patrimoniale ed al conto economico.

Anche il Viminale sposa dunque la tesi di Anci che aveva fatto pressione sull'Esecutivo per concedere il rinvio di un anno adducendo come motivazione un "disallineamento" della normativa vigente sulla decorrenza dei medesimi obblighi. Da un lato, l'art. 232, comma 2, del Tuel, secon-

do cui “*gli Enti Locali con popolazione inferiore a 5.000 abitanti possono non tenere la contabilità economico patrimoniale fino all’esercizio 2017*” (che si prestava alla lettura “*quindi obbligatorio dall’anno successivo, 2018*”) e, dall’altro, il Principio contabile applicato del bilancio con-

solidato che, inequivocabilmente, dispone l’obbligo della redazione del consolidato (il cui presupposto necessario è la tenuta della contabilità economico-patrimoniale) già dal 2018 con riferimento all’esercizio 2017 (Dlgs. n. 118/11, Allegato n. 4/4, punto 1).

## **Pagamenti P.A.** nuovi chiarimenti dal Mef sulle verifiche di inadempienza

E’ stata pubblicata sulla G.U. n. 83 del 10 aprile 2018 la Circolare Mef n. 13/RgS del 21 marzo 2018, rubricata “*Decreto 18 gennaio 2008, n. 40, concernente: ‘Modalità di attuazione dell’art. 48-bis del Dpr. n. 602/73, recante disposizioni in materia di pagamenti da parte delle Pubbliche Amministrazioni’ – Chiarimenti aggiuntivi*”, contenente chiarimenti in materia di pagamenti della P.A.

In via preliminare, il Ministero analizza la vigente normativa di riferimento e la relativa prassi. Il riferimento normativo “*cardine*” è dato dall’art. 48-bis del Dpr. n. 602/73, il quale prescrive che, “*a decorrere dalla data di entrata in vigore del Regolamento di cui al comma 2, le Amministrazioni pubbliche di cui all’art. 1, comma 2, del Dlgs. n. 165/01, e le Società a prevalente partecipazione pubblica, prima di effettuare, a qualunque titolo, il pagamento di un importo superiore a 5.000,00 Euro, verificano, anche in via telematica, se il beneficiario è inadempiente all’obbligo di versamento derivante dalla notifica di una o più cartelle di pagamento per un ammontare complessivo pari almeno a tale importo e, in caso affermativo, non procedono al pagamento e segnalano la circostanza all’agente della riscossione competente per territorio, ai fini dell’esercizio dell’attività di riscossione delle somme iscritte a ruolo.(...)* Con Decreto di natura non regolamentare del Mef, l’importo di cui al comma 1 può essere aumentato, in misura comunque non superiore al doppio, ovvero diminuito”.

La soglia di Euro 5.000 è stata stabilita dall’art. 1, comma 988, della Legge n. 205/17 (“*Legge di bilancio 2018*”), novellando il precedente importo fissato ad Euro 10.000, con decorrenza 1° marzo 2018. Altra novità introdotta dalla “*Legge di bilancio 2018*” - nello specifico dall’art. 1, comma 987, lett. b) - è l’aumento da 30 a 60 giorni della sospensione dei pagamenti a favore del beneficiario, qualora egli risulti inadempiente nei confronti dell’Agente nazionale della riscossione.

Ancora, la Circolare si sofferma sul disposto dell’art. 1,

comma 4-bis, del Dl. n. 16/12, ai sensi del quale, “*in presenza della segnalazione di cui all’art. 48-bis del Dpr. n. 602/73, e successive modificazioni, il soggetto pubblico è comunque tenuto a procedere al pagamento, in favore del beneficiario, delle somme che (...), eccedono l’ammontare del debito per cui si è verificato l’inadempimento, comprensivo delle spese e degli interessi di mora dovuti*”.

Per quanto concerne la disciplina della cessione dei crediti certificati, l’art. 37, comma 7-ter, del Dl. n. 66/14, dispone che “*le verifiche di cui all’art. 48-bis del Dpr. n. 602/73 sono effettuate dalle Pubbliche Amministrazioni esclusivamente all’atto della certificazione dei crediti certi, liquidi ed esigibili (...) esclusivamente nei confronti del cessionario*”. Riguardo all’ambito di applicazione della predetta normativa, l’art. 48-bis del citato Dpr. n. 602/73 ricomprende in tale ambito “*le Amministrazioni pubbliche di cui all’art. 1, comma 2, del Dlgs. n. 165/01, e le Società a prevalente partecipazione pubblica*”, mentre l’art.1, comma 1, lettera a), del Dm. n. 40/08 ricomprende tra i soggetti obbligati a eseguire la verifica di inadempienza solo “*le Amministrazioni pubbliche di cui all’art. 1, comma 2, del Dlgs. n. 165/01, e le Società a totale partecipazione pubblica*”.

Per le Società interamente partecipate, il Mef conferma quanto espresso nella Circolare n. 22/RgS del 2008, secondo cui “*le Società tenute a dare applicazione alla disciplina in discorso sono esclusivamente quelle a totale partecipazione pubblica diretta*”.

Circa gli Enti pubblici economici, nonostante non vengano annoverati tra quelli obbligati, il Ministero ritiene che l’obbligo di che trattasi sussista anche in capo ad essi, in quanto non viene ritenuta attendibile una previsione di legge che pone un obbligo, per la tutela di ragioni di credito pubbliche, a carico di Società pubbliche partecipate anche da privati, escludendone invece gli Enti pubblici economici i quali perseguono interessi pubblici. Invero, pur agendo in prevalenza seguendo la normativa priva-

tistica, essi dispongono sempre di un potere pubblicistico e sono sottoposti a controlli specifici. Per cui, secondo il Mef, tutte le Amministrazioni pubbliche, statali o meno, e gli Enti pubblici, anche economici, siano tenuti a dare seguito e rispettare la disciplina recata dall'art. 48-bis del Dpr. n. 602/73.

Con riguardo alle Aziende speciali, anche consortili, e delle altre Aziende pubbliche, in considerazione della loro riconducibilità nell'ambito degli Enti pubblici indipendentemente dal fatto che le stesse siano qualificate come Enti pubblici economici o meno, rientrando anch'essi nella disciplina oggetto della Circolare in commento. A tal proposito, chi scrive segnala che tale interpretazione non trova attualmente riscontro nel testo letterale della norma di legge.

Secondo il Mef, non rientrano invece nel perimetro di applicazione le Fondazioni e le Associazioni di Enti pubblici pur se presenti nell'Elenco Istat, e di contro lo sono le gestioni commissariali.

Completando l'ambito di applicazione degli obblighi di cui al citato art. 48-bis, se il beneficiario del pagamento è una P.A. vale quanto espresso dalla Circolare Mef n. 22/RgS del 2008, ovvero che non occorre espletare le verifiche sopra riportate.

Di seguito, la Circolare si sofferma sul cd. "*split payment*", disciplinato dall'art. 17-ter del Dpr. n. 633/72. Nello specifico, le P.A. soggette a tale regime, ai fini dell'individuazione della soglia degli Euro 5.000, non dovranno considerare l'Iva, ma soltanto l'importo netto spettante al beneficiario (tale chiarimento era già stato fornito a suo tempo anche dall'Agenzia delle Entrate con la propria Circolare n. 15/E del 2015, richiamata poi dalla successiva e più recente Circolare n. 27/E del 2017).

L'obbligazione di pagamento da assoggettare alla verifica può derivare da contratto ovvero da fatto illecito o, come stabilito dall'art. 1173 del Cc., da "*ogni altro atto o fatto idoneo a produrla in conformità all'ordinamento giuridico*". Ciò viene ritenuto valido anche relativamente ai pagamenti scaturenti da un giudizio di ottemperanza, ivi inclusi quelli disposti, dal Commissario "*ad acta*" nominato dal Giudice. Né può rivelarsi funzionale a superare l'intervenuto pignoramento, disposto ai sensi dell'art. 72-bis del medesimo Dpr. n. 602/73, un eventuale giudizio di ottemperanza promosso dal creditore e volto ad ottenere il pagamento di quanto già riconosciuto in sede giudiziale, ma a dispetto della situazione di inadempienza concernente l'obbligo di versamento derivante dalla notifica di una o più cartelle di pagamento per un ammontare pari almeno alla soglia

fissata dalla legge.

In caso di decesso del beneficiario, la verifica disposta dall'art. 48-bis sarà eseguita nei confronti degli eredi separatamente considerati. Qualora, a seguito del subentro di una pluralità di eredi con il conseguente frazionamento delle somme spettanti a ciascuno, non venga più raggiunta la soglia degli Euro 5.000, la Circolare in commento dispone che la verifica dovrà essere effettuata nei confronti di ciascun coerede, ovviamente per la parte allo stesso spettante in ragione della singola quota ereditaria, sempreché detta quota singolarmente considerata superi la soglia fissata dalla legge. Sono però presenti dei casi in cui non vige l'obbligo di verifica, quali, a titolo esemplificativo, le indennità connesse allo stato di salute o al ristoro di un danno biologico subito; di contro, nel caso di una "*pensione tabellare privilegiata*", riconosciuta con Sentenza in esito ad un processo, iniziato dalla persona avente diritto, deceduta in corso di causa, successivamente riassunto dai suoi eredi, non vengono riscontrate ragioni idonee a sostenere l'esclusione della verifica.

Ancora, in caso di morte del prestatore di lavoro, il Dicastero richiama quanto statuito dalla propria Circolare n. 29/RgS del 2009, ai sensi della quale la verifica prevista dall'art. 48-bis deve svolgersi in capo al soggetto (o ai soggetti) cui spettano le indennità, ovverosia il coniuge, i figli e, se a carico del lavoratore, i parenti entro il terzo grado e gli affini entro il secondo grado. Inoltre, tali somme non rientrano tra quelle pignorabili ai sensi dell'art. 72-ter del Dpr. n. 602/73, non essendo relative al rapporto di lavoro. Di seguito, la Circolare si sofferma sul cd. "*mandato con rappresentanza*", in cui, ai sensi dell'art. 1704 del Cc., il mandatario agisce in nome e per conto del mandante e gli atti conclusi dal primo con il terzo producono gli effetti giuridici direttamente in capo al secondo. In tali casi, la verifica di cui all'art. 48-bis deve essere effettuata, oltre che nei confronti del mandante, anche nei confronti del mandatario.

Le maggiori perplessità - secondo il Ministero - sono sorte con riferimento alle somme liquidate a seguito di un giudizio il cui percipiente risulti l'Avvocato difensore. La Cassazione, con la Sentenza n. 15639/03, ha precisato che il credito sorge direttamente a favore del difensore nei confronti del soccombente, dovendosi escludere che si verta in un'ipotesi di cessione di credito, da parte del cliente, al proprio difensore; di conseguenza, ove l'Amministrazione sia parte soccombente, il Mef ritiene che solo in capo al difensore debba essere effettuata la verifica prevista dall'art.48-bis, in quanto effettivo titolare

del diritto di credito. Al contrario, nell'ipotesi della procura all'incasso, pure rilasciata a favore del proprio difensore, viene rimarcato che il mandato conferito ad un terzo non produce il trasferimento della titolarità del diritto di credito che rimane in capo al mandante, effettivo beneficiario del pagamento, per cui la verifica in questione deve essere effettuata esclusivamente in capo a quest'ultimo.

Può altresì verificarsi il caso descritto dall'art. 30, comma 5, del Dlgs. n. 50/16 (*"Codice dei Contratti"*), ovverosia che, *"in caso di inadempienza contributiva risultante dal Documento unico di regolarità contributiva relativo a personale dipendente dell'affidatario o del subappaltatore o dei soggetti titolari di subappalti e cottimi di cui all'art. 105, impiegato nell'esecuzione del contratto, la stazione appaltante trattiene dal certificato di pagamento l'importo corrispondente all'inadempienza per il successivo versamento diretto agli Enti previdenziali e assicurativi, compresa, nei lavori, la cassa edile"*. In tale fattispecie, può porsi un problema di potenziale conflitto tra le norme nel caso di contemporanea inadempienza contributiva e fiscale in quanto, in ottemperanza all'art. 48-bis del Dpr. n. 602/73, in caso di inadempienza, l'Agente della riscossione procede con il pignoramento presso terzi. Per tali casistiche, il Ministero dispone che la verifica dell'art. 48-bis debba essere effettuata con riferimento all'importo che residua a seguito dell'intervento sostitutivo, sempreché detto importo risulti superiore alla soglia di legge.

Nelle cessioni del credito possono verificarsi le seguenti situazioni:

- il cedente presta il proprio assenso, secondo il procedimento descritto nella Circolare Mef n. 29/RgS del 2009, a far effettuare immediatamente la verifica di inadempienza a proprio carico da parte dell'Amministrazione ceduta che, conseguentemente, darà notizia degli esiti al cessionario. Soltanto nel caso poi che l'esito risulti di *"non inadempimento"*, l'Amministrazione effettuerà, al momento del pagamento, una seconda verifica esclusivamente nei confronti del cessionario;
- il cedente non presta il proprio assenso a far effettuare la verifica, e così l'Amministrazione dovrà effettuare la verifica *de qua* nei confronti del solo cedente all'atto del pagamento a favore del cessionario, con il rischio che il cedente possa risultare infine inadempiente agli obblighi di versamento di cartelle di pagamento.

Altra incertezza di compatibilità normativa si verifica con il *"fermo amministrativo"*, disciplinato dall'art. 69, comma 6 e 7, del Rd. n. 2440/23, secondo il quale *"qualora un'Amministrazione dello Stato che abbia, a qualsiasi titolo, ragio-*

*ne di credito verso aventi diritto a somme dovute da altre Amministrazioni, richieda la sospensione del pagamento, questa deve essere eseguita in attesa del provvedimento definitivo"*. Il problema sta nell'esigenza per le Pubbliche Amministrazioni di non pagare chi, per altro verso, risulta essere un proprio debitore.

La Circolare ricorda che il *"fermo amministrativo"* ha presupposti e finalità distinte rispetto all'art. 48-bis, il quale presuppone l'esistenza di ruoli già emessi e tradotti in cartelle di pagamento rimaste senza esito, a prescindere dal soggetto titolare del credito espresso nelle stesse, ed è norma volta a rafforzarne l'esecutività. Il *"fermo amministrativo"* invece è azionabile dalle sole Amministrazioni creditrici appartenenti allo Stato o rientranti nelle Agenzie istituite dallo stesso. In concreto, la norma mira evidentemente a tutelare, in via cautelare, la possibilità di soddisfare, in un prossimo futuro, un credito dello Stato, una volta divenuto certo, liquido ed esigibile, eventualmente anche attraverso la compensazione legale con i crediti vantati dal soggetto debitore dei primi.

Riguardo al trattamento di eventuali irregolarità, viene disposta la sostituzione dell'Allegato "A" alla Circolare n. 27/RgS del 2011, a seguito dell'istituzione dal 1° luglio 2017 dell'Agenzia delle Entrate-Riscossione, in luogo di Equitalia Servizi di riscossione Spa, con il nuovo Allegato "A" che correda la Circolare in parola. Il Modello dovrà essere compilato qualora venga omessa la verifica di cui all'art. 48-bis senza che ricorra una fattispecie di esclusione dalla stessa.

Nei casi di riscossione dei Tributi locali effettuata in concessione da Società di capitali, in osservanza di quanto statuito dalla Circolare Mef n. 22/RgS del 2008, il Mef ritiene che non rientrino nell'obbligo di verifica in discorso i versamenti di tributi o contributi assistenziali e previdenziali, a prescindere dalla natura giuridica del soggetto deputato alla gestione della riscossione.

Infine, in tema di frazionamento dei pagamenti, il Ministero precisa che, ai sensi della propria Circolare n. 22/RgS del 2008, esso ha l'effetto di disporre più rimesse finanziarie al di sotto della soglia prevista, con la conseguente elusione dei vincoli di legge sulla prescritta verifica, e per tali motivi è vietato. Inoltre, come statuito dalla Corte dei conti, Sezione Calabria, con la Sentenza n. 66/16, tale pratica provocherebbe un danno erariale in misura pari alla somma dei pagamenti frazionatamente eseguiti.

Per ulteriori approfondimenti sul punto rinviamo alla lettura del Documento in commento.

# NOTIZIARIO FISCALE

## Iva

### con la Decisione dell'Ue, dal 1° luglio 2018 al 31 dicembre 2021 in Italia le fatture cartacee non sono più equiparabili a quelle elettroniche

Con la Decisione di esecuzione n. 2018/593 del 16 aprile 2018, il Consiglio dell'Unione Europea ha accettato la richiesta dell'Italia di introdurre una deroga agli artt. 218 e 232 della Direttiva 2006/112/CE e l'obbligo di fatturazione elettronica per tutti i soggetti passivi, fatta eccezione i soggetti Iva che beneficiano della franchigia per le piccole imprese, di cui all'art. 282 della medesima Direttiva.

L'accettazione deriva dall'aver riconosciuto all'Italia la necessità, attraverso la fattura elettronica, di migliorare i controlli consentendo una lotta all'evasione più serrata. Tale accettazione dovrebbe determinare conseguentemente, dal 1° luglio 2020, la decisione di non richiedere da parte dell'Italia l'ulteriore proroga del meccanismo dello "split payment", posto che l'introduzione estesa del Sistema di fatturazione elettronica dovrebbe risultare misura sufficiente alla lotta all'evasione.

In sintesi, la Decisione all'art. 1 autorizza l'Italia, dal 1° luglio 2018 al 31 dicembre 2021, ad accettare come fatture documenti o messaggi solo in formato elettronico se sono emessi da soggetti passivi stabiliti sul territorio italiano diversi dai soggetti passivi che beneficiano della franchigia per le piccole imprese di cui all'art. 282 della Direttiva.

In deroga all'art. 232 della medesima Direttiva, l'Italia è autorizzata a disporre che l'uso delle fatture elettroniche emesse da soggetti passivi stabiliti sul territorio italiano non sia subordinato all'accordo del destinatario, eccetto il caso in cui tali fatture siano emesse da soggetti passivi che beneficiano della franchigia per le piccole imprese di cui all'art. 282 della Direttiva.

All'art. 4 viene previsto che, qualora l'Italia ritenesse necessaria la proroga ulteriore delle deroghe in esame, congiuntamente alla domanda di proroga dovrà presentare alla Commissione Europea una relazione che valuti la misura in cui le misure nazionali sono risultate efficaci ai fini della lotta alla frode e all'evasione dell'Iva e della semplificazione della riscossione delle Imposte. Tale relazione dovrà valutare altresì l'incidenza di tali misure sui soggetti passivi e, in particolare, se tali misure aumentino gli oneri e costi amministrativi facenti capo a essi.

In ragione della Decisione in commento, dal 1° luglio 2018 di fatto viene ratificato l'obbligo della fatturazione elettronica per documentare la cessione di carburanti e per i subappaltatori negli appalti pubblici, mentre dal 1° gennaio 2019 entrerà ufficialmente a regime l'obbligo generalizzato di emissione della fattura elettronica tra tutti i soggetti passivi Iva italiani e verso i consumatori finali (previsto dall'art. 1, comma 909, della Legge n. 205/17 ("Legge di bilancio 2018")), tranne coloro che rientrano nella franchigia per le piccole imprese di cui all'art. 282 della Direttiva. Dal 2019 dovrebbe pertanto venir meno anche l'obbligo dello "Spesometro".



### Fatturazione elettronica

*La fatturazione elettronica è un sistema digitale di emissione, trasmissione e conservazione delle fatture che consente di fare a meno dei tradizionali supporti cartacei, superando tutti i problemi connessi, come i costi di stampa, spedizione e conservazione.*

*Le fatture elettroniche devono essere prodotte, trasmesse, archiviate e conservate nel formato digitale chiamato "Xml" ("eXtensible Markup Language"), un linguaggio informatico che consente di definire e controllare il significato degli elementi contenuti in un documento.*

## Fatturazione elettronica estesa ai rapporti tra privati (c.d. "e-fattura") un Provvedimento con le nuove regole ed una Circolare esplicativa

Con il Provvedimento 30 aprile 2018, l'Agenzia delle Entrate ha definito le modalità per l'applicazione della fattura elettronica che, come previsto dai commi 916 e successivi dell'art. 1 della Legge n. 205/17 ("*Legge di bilancio 2018*"), verrà estesa già dal 1° luglio 2018 alle cessioni di carburante ed ai subappalti della P.A., mentre dal 1° gennaio 2019 a tutte le operazioni effettuate tra privati.

Con la Circolare n. 8/E, diramata lo stesso giorno, l'Agenzia ha contestualmente fornito i primi chiarimenti sulla base delle richieste rappresentate dagli operatori nel corso dei diversi incontri di coordinamento a livello ministeriale. Infine, con un Comunicato-stampa diffuso sempre lo stesso 30 aprile 2018, l'Agenzia ha sintetizzato le novità introdotte dai 2 sopra citati documenti, a cui si rinvia, che vanno nella direzione di semplificare il nuovo processo di fatturazione per gli operatori.

Premettiamo da subito che per gli Enti Locali, abituati già a gestire tutte le fatture d'acquisto in formato elettronico fin dal 31 marzo 2015 e parte delle fatture di vendita (quelle emesse a Pubbliche Amministrazioni), i documenti in commento non introducono in linea di massima concetti operativi nuovi ma comunque contengono elementi di novità che meritano di essere attenzionati, soprattutto per ciò che concerne le fatture di vendita che dal 1° gennaio 2019 dovranno essere emesse in formato elettronico, da parte degli Enti Locali, a soggetti che non siano Pubbliche Amministrazioni.

Nel Provvedimento viene espressamente precisato che "per le fatture elettroniche emesse nei confronti delle Pubbliche Amministrazioni restano valide le disposizioni e le regole tecniche di cui al Decreto ministeriale 3 aprile 2013, n. 55".

### *Predisposizione e trasmissione della fattura elettronica*

Per rendere più agevole la predisposizione delle fatture elettroniche e ridurre i tempi, l'Agenzia metterà a disposizione un Servizio *web* e una *app* dedicata che consentirà al soggetto che emette la fattura anche di acquisire "in automatico" i dati identificativi del cessionario e l'indirizzo telematico tramite un *QR-code* reso disponibile dall'Agenzia a tutte le Partite Iva nell'area autenticata del sito *internet*.

Sono state introdotte semplificazioni anche sul fronte della conservazione delle fatture, per cui potrà essere la stessa Agenzia, su richiesta, a "custodire" i documenti elettronici per conto degli operatori economici, e sul processo di recapito, con un nuovo Servizio *web* gratuito che consentirà di registrare l'indirizzo telematico (codice destinatario o indirizzo Pec) prescelto per ricevere le fatture elettroniche. Le fatture elettroniche potranno essere generate con strumenti resi disponibili gratuitamente dall'Agenzia (una procedura *web*, una *app* e un *software* da installare su *pc*) o con *software* di mercato. Le *e-fatture*, che viaggeranno in maniera sicura tramite il Sistema di interscambio ("*Sdi*"), potranno essere trasmesse, anche tramite intermediari, via Posta elettronica certificata oppure utilizzando le stesse procedure *web* e *app*; in alternativa, previo accreditamento al "*Sdi*", potranno essere inviate tramite un "*web service*" o per mezzo di un Sistema di trasmissione dati tra terminali remoti (Ftp). In caso di superamento dei controlli minimi su alcuni dati obbligatori della fattura, sarà recapitata - entro 5 giorni - una "*ricevuta di consegna*" del *file* della fattura elettronica al soggetto che lo ha inviato e la fattura si considererà emessa.

### *Recapito "semplificato" per consumatori finali e piccole Partite Iva*

Se la fattura elettronica è destinata ad un consumatore finale, un soggetto Iva che rientra nei regimi agevolati di vantaggio o forfettario o dell'agricoltura, l'emittente potrà valorizzare solo il campo "*Codice Destinatario*" con un Codice convenzionale e la fattura sarà recapitata al destinatario attraverso la messa a disposizione del *file* in un'apposita Area *web* riservata dell'Agenzia delle Entrate. Della stessa semplificazione potrà usufruire anche il cessionario/committente Iva che non si trovi nelle condizioni di poter utilizzare, né direttamente né tramite un intermediario appositamente delegato, i canali standard per la ricezione (Pec, *web service*, Ftp): troverà le fatture nell'apposita area *web* riservata dell'Agenzia.

### *Conservazione facilitata con il supporto delle Entrate*

I cedenti/prestatori e i cessionari/committenti residenti, stabiliti o identificati in Italia possono conservare elettro-

nicamente le fatture elettroniche e le note di variazione trasmesse e ricevute attraverso il Sistema di interscambio, utilizzando il Servizio di conservazione elettronica, conforme a quanto previsto dal “Codice dell’Amministrazione digitale” (“Cad”), gratuitamente messo a disposizione dall’Agenzia delle Entrate, dopo aver aderito, anche tramite intermediari, all’accordo di servizio pubblicato nell’Area riservata del sito *web* dell’Agenzia. L’Agenzia metterà inoltre a disposizione un Servizio di ricerca, consultazione e acquisizione delle fatture elettroniche emesse e ricevute all’interno di un’Area riservata del sito.

#### *Sicurezza dei dati*

Tutte le modalità di trasmissione avverranno attraverso protocolli sicuri su rete *internet*, come descritto nelle specifiche tecniche allegate al Provvedimento. Inoltre, la consultazione degli Archivi informatici dell’Agenzia delle Entrate è garantita da misure di sicurezza che prevedono

un Sistema di profilazione, identificazione, autenticazione e autorizzazione dei soggetti abilitati alla consultazione, di tracciatura degli accessi effettuati, con indicazione dei tempi e della tipologia delle operazioni svolte.

#### *Carburanti e contratti di appalto*

L’Agenzia delle Entrate, nella citata Circolare n. 8/E, è intervenuta sulle ultime novità in tema di fatturazione e pagamento per la cessione di carburanti interessati dall’*e-fattura* a partire dal prossimo 1° luglio 2018. Nel Documento di prassi vengono inoltre forniti primi chiarimenti sull’ambito applicativo delle nuove regole sui contratti d’appalto, annunciando peraltro un nuovo Documento di prassi specifico sull’argomento. Nel frattempo, viene intanto precisato che in fattura risulta obbligatoria l’indicazione del Cig e del Cup, da riportare nei blocchi informativi indicati dal Provvedimento in commento.

## Istanze di Interpello

### l’Amministrazione finanziaria fornisce i nuovi contatti cui fare riferimento per l’invio delle richieste

Con il Comunicato-stampa 12 aprile 2018, l’Agenzia delle Entrate ha reso noto, alla luce della riorganizzazione delle strutture centrali dell’Agenzia, il nuovo quadro degli indirizzi telematici cui è possibile inviare le richieste per gli Interpelli “*centrali*”.

Tenuto conto delle nuove regole procedurali definite con Provvedimento Prot. n. 47688/2018 del 1° marzo 2018, l’Amministrazione finanziaria ha precisato che le richieste di Interpello devono essere presentate alla Direzione regionale competente in ragione del domicilio fiscale del soggetto istante in caso di quesiti riguardanti i Tributi erariali, oppure alla Direzione regionale nel cui ambito opera l’Ufficio competente ad applicare la norma tributaria oggetto di Interpello in caso di quesiti riguardanti l’Imposta ipotecaria dovuta in relazione agli atti diversi da quelli di natura traslativa, le Tasse ipotecarie e i Tributi speciali catastali. In alternativa, si può optare per consegna a mano, spedizione tramite raccomandata A/R oppure via Pec agli indirizzi indicati sul sito *internet* dell’Agenzia delle Entrate e riportati nella Tabella in calce.

Le Amministrazioni centrali dello Stato, gli Enti pubblici a rilevanza nazionale, i soggetti non residenti o di più rilevante dimensione, le persone fisiche che intendono trasfe-

rire la residenza fiscale in Italia beneficiando dell’Imposta sostitutiva sui redditi prodotti all’estero, ed i contribuenti che presentano un Interpello su nuovi investimenti devono invece presentare la richiesta alla Divisione Contribuenti dell’Agenzia delle Entrate.

Le possibili modalità, in questo caso, sono: consegna a mano, spedizione tramite raccomandata *a/r*, Pec ([interpello@pec.agenziaentrate.it](mailto:interpello@pec.agenziaentrate.it)) o mail ordinaria ([div.contr.interpello@agenziaentrate.it](mailto:div.contr.interpello@agenziaentrate.it)) per i soggetti non residenti.

I soggetti in regime di “*cooperative compliance*” infine devono rivolgersi all’Ufficio Adempimento collaborativo della Divisione Contribuenti - Direzione centrale Grandi contribuenti, tramite Pec ([dc.acc.cooperative@pec.agenziaentrate.it](mailto:dc.acc.cooperative@pec.agenziaentrate.it)), mail ([dc.acc.ucc@agenziaentrate.it](mailto:dc.acc.ucc@agenziaentrate.it)) per i soggetti non residenti privi di Pec, o tramite consegna a mano o spedizione a mezzo plico raccomandato con avviso di ricevimento.

Restano invece validi gli indirizzi regionali indicati nel Provvedimento 4 gennaio 2016 per tutte le istanze relative ai Tributi erariali, indipendentemente dalla tipologia.

Tabella riepilogativa indirizzi Pec Direzioni regionali e provinciali

Direzione	Pec
Direzione regionale Abruzzo	<a href="mailto:dr.abruzzo.gtpec@pce.agenziaentrate.it">dr.abruzzo.gtpec@pce.agenziaentrate.it</a>
Direzione regionale Basilicata	<a href="mailto:dr.basilicata.gtpec@pce.agenziaentrate.it">dr.basilicata.gtpec@pce.agenziaentrate.it</a>
Direzione provinciale Bolzano	<a href="mailto:dp.bolzano.gtpec@pce.agenziaentrate.it">dp.bolzano.gtpec@pce.agenziaentrate.it</a>
Direzione regionale Calabria	<a href="mailto:dr.calabria.gtpec@pce.agenziaentrate.it">dr.calabria.gtpec@pce.agenziaentrate.it</a>
Direzione regionale Campania	<a href="mailto:dr.campania.gtpec@pce.agenziaentrate.it">dr.campania.gtpec@pce.agenziaentrate.it</a>
Direzione regionale Emilia Romagna	<a href="mailto:dr.emiliaromagna.gtpec@pce.agenziaentrate.it">dr.emiliaromagna.gtpec@pce.agenziaentrate.it</a>
Direzione regionale Friuli Venezia Giulia	<a href="mailto:dr.friuliveneziagiulia.gtpec@pce.agenziaentrate.it">dr.friuliveneziagiulia.gtpec@pce.agenziaentrate.it</a>
Direzione regionale Lazio	<a href="mailto:dr.lazio.gtpec@pce.agenziaentrate.it">dr.lazio.gtpec@pce.agenziaentrate.it</a>
Direzione regionale Liguria	<a href="mailto:dr.liguria.gtpec@pce.agenziaentrate.it">dr.liguria.gtpec@pce.agenziaentrate.it</a>
Direzione regionale Lombardia	<a href="mailto:dr.lombardia.gtpec@pce.agenziaentrate.it">dr.lombardia.gtpec@pce.agenziaentrate.it</a>
Direzione regionale Marche	<a href="mailto:dr.marche.gtpec@pce.agenziaentrate.it">dr.marche.gtpec@pce.agenziaentrate.it</a>
Direzione regionale Molise	<a href="mailto:dr.molise.gtpec@pce.agenziaentrate.it">dr.molise.gtpec@pce.agenziaentrate.it</a>
Direzione regionale Piemonte	<a href="mailto:dr.piemonte.gtpec@pce.agenziaentrate.it">dr.piemonte.gtpec@pce.agenziaentrate.it</a>
Direzione regionale Puglia	<a href="mailto:dr.puglia.gtpec@pce.agenziaentrate.it">dr.puglia.gtpec@pce.agenziaentrate.it</a>
Direzione regionale Sardegna	<a href="mailto:dr.sardegna.gtpec@pce.agenziaentrate.it">dr.sardegna.gtpec@pce.agenziaentrate.it</a>
Direzione regionale Sicilia	<a href="mailto:dr.sicilia.gtpec@pce.agenziaentrate.it">dr.sicilia.gtpec@pce.agenziaentrate.it</a>
Direzione regionale Toscana	<a href="mailto:dr.toscana.gtpec@pce.agenziaentrate.it">dr.toscana.gtpec@pce.agenziaentrate.it</a>
Direzione provinciale Trento	<a href="mailto:dp.trento.gtpec@pce.agenziaentrate.it">dp.trento.gtpec@pce.agenziaentrate.it</a>
Direzione regionale Umbria	<a href="mailto:dr.umbria.gtpec@pce.agenziaentrate.it">dr.umbria.gtpec@pce.agenziaentrate.it</a>
Direzione regionale Valle d'Aosta	<a href="mailto:dr.valledaosta.gtpec@pce.agenziaentrate.it">dr.valledaosta.gtpec@pce.agenziaentrate.it</a>
Direzione regionale Veneto	<a href="mailto:dr.veneto.gtpec@pce.agenziaentrate.it">dr.veneto.gtpec@pce.agenziaentrate.it</a>

## Riforma del “Terzo Settore” il Cndcec ha diffuso un Documento illustrativo con proposte per renderla più fruibile

In vista dei Decreti attuativi, il Consiglio nazionale dei Dottori Commercialisti ed Esperti contabili lo scorso mese di marzo 2018 ha diffuso una Circolare, elaborata nel mese di novembre 2017, fornendo un importante contributo per il completamento della revisione organica delle norme del c.d. “Terzo Settore”.

Il Consiglio ha inviato tali proposte al Ministero del Lavoro ed agli altri soggetti interessati alla materia, in considerazione del fatto che il Codice del “Terzo Settore” di cui al Dlgs. n. 117/17, rende possibile l’emanazione di Decreti correttivi entro 12 mesi dall’entrata in vigore dei Decreti attuativi della Riforma. Il termine ultimo per la loro approvazione è fissato per il 3 agosto del 2018.

Il Consiglio propone di rendere possibile agli Enti sportivi dilettantistici che aspirano a iscriversi nel costituendo Registro unico nazionale del Terzo Settore (Runts) di mantenere il regime fiscale di cui alla Legge n. 398/91, nonché le altre specifiche disposizioni contenute nel Tuir (Dpr. n. 917/86).

Inoltre, viene suggerito di garantire la decommercializzazione dei corrispettivi specifici di cui all’art. 148, comma 3, del Tuir medesimo, per le Associazioni culturali e di formazione extra-scolastica al fine di evitare sotto il profilo reddituale la tassazione delle quote versate da associati e tesserati.

Contestualmente, il Consiglio ha formulato emendamenti in materia di rendicontazione finanziaria, suggerendo alcune rettifiche terminologiche con lo scopo di fare chiarezza sul contenuto dei prospetti di bilancio nonché altre correzioni che possono meglio conciliare la tempistica della predisposizione dei documenti di sintesi, coordinando anche le previsioni civilistiche con quelle di natura fiscale. Altre considerazioni sono dedicate all’attività di controllo sugli Enti ed alla lettura congiunta degli articoli inerenti l’Organo di controllo e il soggetto incaricato della revisione legale dei conti.

Tra le proposte del Consiglio infine vi è infine anche quella di prevedere la non imponibilità dei proventi derivanti dalla raccolta fondi per gli Enti del “Terzo Settore” non commerciali, laddove questi destinino il ricavato allo svolgimento con modalità non commerciali delle attività di interesse

”

Il “Codice” e i Decreti attuativi  
rivestono un’importanza cruciale per  
i rapporti tra Enti Locali ed  
Enti del “Terzo Settore”

generale.

E’ chiaro che sia il “Codice” attualmente vigente (di cui al Dlgs. n. 117/17) che il Documento in commento - a cui si rinvia riservandoci di approfondirne se del caso alcune parti nei prossimi numeri della Rivista – nonché quelli che saranno i Decreti attuativi e gli eventuali emendamenti, rivestono e rivestiranno un’importanza cruciale anche nei rapporti tra Enti Locali ed Enti del “Terzo Settore”, sia che si tratti di rapporti sinallagmatici, in cui viene prevista l’erogazione di un corrispettivo a favore di tali enti a fronte di prestazioni di servizio rese all’Ente Locale, sia che si tratti di rapporti in cui l’Ente Locale riconosce una forma di contribuzione agli stessi enti.

In entrambi i casi diventerà fondamentale comprendere, oltre alla natura fiscale oggettiva della somma che si va ad erogare (in tal senso il riferimento di prassi più importante è la Circolare Agenzia delle Entrate n. 34/E del 2013), anche la natura fiscale dell’Ente beneficiario delle somme, se commerciale o meno ai fini dell’Iva e delle Imposte dirette, per poter procedere all’applicazione del corretto regime Iva (ai sensi del Dpr. n. 633/72, nel caso in cui si eroghi un corrispettivo) o alla corretta sostituzione d’imposta (ritenuta del 4% ai sensi dell’art. 28, comma 2, del Dpr. n. 600/73, nel caso in cui si eroghi un contributo).

E’ e sarà fondamentale in tal senso che gli Enti del “Terzo Settore” beneficiari di tali somme (chiamati ad autocertificare all’Ente Locale erogante la loro natura fiscale), conoscano la normativa che li disciplina, ma lo stesso vale per gli Enti Locali eroganti, per i quali diventerà fondamentale un interscambio preliminare di informazioni ed un confronto tra i Settori che hanno rapporti più diretti con gli Enti del “Terzo Settore” ed il Settore “Finanziario”.

## Dichiarazione dei redditi delle persone fisiche anno 2017 diffusa la nuova Guida di aggiornamento delle novità introdotte lo scorso anno

L'Agenzia delle Entrate, con la Circolare n. 7/E del 27 aprile 2018 ha diffuso la "Guida alla Dichiarazione dei redditi delle persone fisiche relativa all'anno d'imposta 2017", di aggiornamento della prima "Guida alla Dichiarazione dei redditi delle persone fisiche relativa all'anno d'imposta 2016" diffusa con lo scorso anno con la Circolare n. 7/E del 4 aprile 2017. La Guida costituisce una trattazione sistematica delle disposizioni riguardanti ritenute, oneri detraibili, deducibili e crediti di imposta, anche sotto il profilo degli obblighi di produzione documentale da parte del contribuente al Caf o al Professionista abilitato e di conservazione da parte di questi ultimi per la successiva produzione all'Amministrazione finanziaria. Tale Documento è il frutto del lavoro svolto da un Tavolo tecnico istituito tra l'Agenzia delle Entrate e la Consulta nazionale dei Caf per elaborare un compendio comune utile, rispettivamente:

- agli operatori dei Caf e per i Professionisti abilitati all'apposizione del "visto di conformità" sulle Dichiarazioni presentate con le modalità di cui all'art. 13 del Dm. n. 164/99, come previsto dall'art. 2, comma 1, del medesimo Decreto;
- agli stessi Uffici dell'Amministrazione finanziaria nello svolgimento dell'attività di assistenza e di controllo documentale ex art. 36-ter del Dpr. n. 600/73.

L'obiettivo della "Guida" è quello di offrire, in omaggio ai principi della trasparenza e soprattutto della collaborazione sanciti dallo "Statuto dei diritti del contribuente", nell'ottica del potenziamento della *tax compliance*, a tutti gli operatori uno strumento unitario che garantisce una applicazione uniforme delle norme sul territorio nazionale; la Circolare costituisce al contempo, per tutti gli Uffici dell'Amministrazione finanziaria, una guida che orienta in

maniera altrettanto uniforme le attività nella fase di liquidazione delle Imposte.

La Circolare diffusa nei giorni scorsi aggiorna la richiamata "Guida" tenendo conto delle novità normative ed interpretative intervenute relativamente all'anno d'imposta 2017 e lasciandone inalterato l'impianto generale, al fine di consentirne una più agevole consultazione.

Viene confermata l'esposizione argomentativa che segue l'ordine dei Quadri relativi al Modello "730/2018", e che consente pertanto di individuare rapidamente i chiarimenti di interesse (come dimostra anche l'indice della Circolare, che contiene espressamente il rigo di riferimento del Modello dichiarativo). Tale modalità di consultazione potrebbe risultare utile anche ai singoli contribuenti che dovessero risolvere dubbi interpretativi.

La Circolare richiama i documenti di prassi da ritenersi ancora attuali e fornisce nuovi chiarimenti, non solo alla luce delle modifiche normative intervenute, ma anche delle risposte ai quesiti posti dai contribuenti in sede di Interpello o dai Caf e dai Professionisti abilitati per le questioni affrontate in sede di assistenza; contiene inoltre l'elencazione della documentazione che i contribuenti devono esibire al Caf o al Professionista abilitato al fine dell'apposizione del "visto di conformità" e che possono essere richiesti in sede di controllo documentale.

Al fine di rendere più agevole l'individuazione delle modifiche più rilevanti apportate al testo rispetto a quanto illustrato nella Circolare n. 7/E del 2017, nella versione della presente Circolare pubblicata in "Documentazione economica e finanziaria" sono evidenziate graficamente le principali novità.

# GLI APPROFONDIMENTI

## Enti Locali dissestati ricognizione sul quadro normativo vigente



**del Dott. Ivan Bonitatibus** - *Specialista in Diritto Amministrativo e Scienza dell'Amministrazione, Dottore in Economia e Commercio, Rag. Commercialista, Revisore Legale, Pubblicista*

Lo stato di dissesto finanziario del Comune (o della Provincia) ricorre, giuste le previsioni di cui all'art. 244, commi 1 e 2, del Dlgs. n. 267/00 [(Tuel) d'ora in avanti è a tale testo legislativo che si intenderanno riferiti gli articoli non accompagnati da nessun riferimento], allorquando l'Ente non può garantire l'assolvimento delle funzioni e dei servizi indispensabili, oppure se esistono nei confronti dell'Amministrazione crediti liquidi ed esigibili di terzi cui non si può fare validamente fronte con le modalità di estinzione di cui all'art. 193 ("Salvaguardia degli equilibri di bilancio"), nonché con le modalità di cui all'art. 194 ("Riconoscimento di legittimità di debiti fuori bilancio") per le fattispecie ivi previste.

La Deliberazione recante la formale ed esplicita dichiarazione di dissesto finanziario è adottata, al ricorrere delle ipotesi di cui sopra, dal Consiglio dell'Ente Locale che valuta (nella stessa) le cause che lo hanno determinato. Alla Deliberazione deve essere allegata una dettagliata Relazione che l'Organo di revisione economico-finanziaria redige al fine di analizzare le cause che hanno provocato il dissesto finanziario (art. 246, comma 1).

La predetta Deliberazione, che non può essere revocata, unitamente alla Relazione dell'Organo di revisione, deve essere trasmessa entro 5 giorni da quello in cui è divenuta esecutiva al Ministero dell'Interno, nonché alla Procura regionale presso la Corte dei conti competente per territorio. Il Ministero dell'Interno pubblica la ridetta Deliberazione per estratto nella G.U., insieme al Decreto del Presidente della Repubblica di nomina dell'Organo straordinario di liquidazione (vedi più avanti) ex art. 246, comma 2.

In luogo dell'Organo assembleare, è il Commissario nominato ai sensi dell'art. 141, comma 3, che, ricorrendone le condizioni, delibera lo stato di dissesto.

La procedura di risanamento dell'Ente Locale dissestato,

attivata nella modalità già esplicitata, è gestita dai seguenti soggetti:

- dall'Organo straordinario di liquidazione, a cui compete il ripiano dell'indebitamento pregresso attraverso i mezzi che la legge gli mette a disposizione;
- dagli Organi istituzionali dell'Ente, i quali, dovendo rimuovere alla radice le cause strutturali che hanno determinato il dissesto (già valutate nella Deliberazione consiliare che ha formalmente esplicitato lo stato patologico di cui trattasi), sono tenuti ad assicurare condizioni stabili di riequilibrio della gestione finanziaria (art. 245, commi da 1 a 3).

Il Consiglio dell'Ente Locale presenta al Ministro dell'Interno, entro 3 mesi dalla data di emanazione del Decreto del Presidente della Repubblica che nomina l'Organo straordinario di liquidazione, un'ipotesi di bilancio di previsione stabilmente riequilibrato (redatta su Modello ministeriale), che realizza il riequilibrio dell'Ente, mediante l'attivazione di entrate proprie e la riduzione delle spese correnti.

L'anno cui si riferisce l'ipotesi di bilancio di previsione stabilmente riequilibrato è relativa all'esercizio successivo a quello in cui è stato deliberato il dissesto. Infatti, la norma prevede che, alla data della formale consacrazione dello stato patologico in parola, se il bilancio di previsione per il triennio successivo sia stato già approvato, l'Organo assembleare provvede alla sua revoca.

Quanto sopra comunque trova vigenza se per l'esercizio nel corso del quale si rende necessaria la Deliberazione di dissesto il bilancio preventivo è stato validamente approvato, che dunque continua ad esplicare i suoi effetti per l'intero esercizio, anche se (stante il richiamo al previgente art. 191, comma 5, posto nella relativa disposizione) gli stessi sono limitati, tant'è che l'Ente subisce il seguente divieto: non può assumere impegni e pagare spese per

servizi non espressamente previsti dalla legge (fermo restando la possibilità di pagare le spese per impegni già assunti in precedenti esercizi).

In una siffatta situazione, la dichiarazione di dissesto (che può essere validamente approvata), eccetto le immediate conseguenze che la stessa produce al fine di salvaguardare il soddisfacimento concorsuale dei creditori (come previsto nei commi da 2 a 4 dell'art. 248), posticipa all'anno successivo della sua adozione tutti gli adempimenti e i relativi termini iniziali che sono propri, sia dell'Organo straordinario di liquidazione, sia del Consiglio dell'Ente dissestato. Tenuto presente che la dichiarazione di dissesto sospende (sempre) i termini per la deliberazione del bilancio, sino a quando non è emanato il Decreto di approvazione (da parte del Ministero dell'interno) dell'ipotesi di bilancio di previsione stabilmente riequilibrato.

Invece, se per l'esercizio finanziario in corso a quello in cui il dissesto è dichiarato non risulta validamente approvato il bilancio di previsione, allo stesso esercizio dovrà riferirsi l'ipotesi di bilancio di previsione stabilmente riequilibrato. Tuttavia, se la dichiarazione di dissesto interviene nel secondo semestre, l'ipotesi di bilancio riequilibrato deve garantire l'effettivo riequilibrio entro il secondo esercizio. O, ancor di più, se la dichiarazione di dissesto interviene nell'anno successivo a quello per il quale non è stato ancora approvato il bilancio di previsione, l'ipotesi di bilancio riequilibrato dovrà essere riferita all'anno per cui non risulta ancora approvato il citato documento contabile previsionale<sup>1</sup>, con l'obbligo di assicurare l'effettivo riequilibrio nell'esercizio successivo (comma 4 dell'art. 245, comma 1; art. 248; commi 1, 1-bis e 2 dell'art. 259).

L'Amministrazione, nel periodo intercorrente tra la data di deliberazione di dissesto e quella di approvazione del bilancio riferito all'ipotesi di bilancio stabilmente riequilibrato di cui all'art. 261 del Tuel, può impegnare, nel limite delle entrate accertate, per ciascun Intervento (*rectius* Programma) somme complessivamente non superiori a quelle previste nell'ultimo bilancio approvato con riferimento all'esercizio in corso.

Inoltre, l'Amministrazione può effettuare pagamenti mensili in conto competenza in misura non superiore ad un dodicesimo delle rispettive somme impegnabili, a meno che le spese a cui si riferiscono gli esborsi finanziari non siano suscettibili di pagamento frazionato in dodicesimi.

Per le sole spese disposte dalla legge e per quelle che fanno riferimento a servizi locali indispensabili, qualora i relativi stanziamenti dovessero essere insufficienti, o addirittura mancare del tutto, *"il Consiglio o la Giunta con i poteri del primo, salvo ratifica, individua con Deliberazione le spese da finanziare, con gli interventi [rectius con i programmi] relativi, motiva nel dettaglio le ragioni per le quali mancano o sono insufficienti gli stanziamenti nell'ultimo bilancio approvato e determina le fonti di finanziamento"*. In funzione delle Deliberazioni di cui sopra, che sono da notificare al Tesoriere, sono assunti i relativi impegni.

Fino a quando non viene approvata l'ipotesi di bilancio riequilibrato, l'Ente applica i principi di buona amministrazione. Ciò, al precipuo fine di non aggravare la sua posizione debitoria e di mantenere la coerenza con il citato documento contabile (art. 250, commi 1 e 2).

#### **Le misure punitive per Amministratori e Revisori degli Enti Locali**

Fermo restando quanto previsto dall'art. 1 della Legge n. 20/94, agli Amministratori che la Corte dei Conti ha riconosciuto, anche in primo grado, responsabili di aver contribuito al verificarsi del dissesto finanziario con azioni od omissioni condotte con dolo o colpa grave, è inibita la possibilità di ricoprire per un periodo di 10 anni incarichi di Assessore, di Revisore dei conti di Enti Locali e di rappresentante di tali Amministrazioni presso altri Enti, Istituzioni ed Organismi pubblici e privati.

I meccanismi punitivi studiati per ridurre i casi di dissesto degli Enti Locali, prevedono anche che i primi cittadini delle Civiche amministrazioni ed i Presidenti delle Amministrazioni provinciali, per le medesime azioni od omissioni sopra dettagliate, subiscono le seguenti ulteriori misure punitive:

- *"non sono candidabili, per un periodo di 10 anni, alle cariche di Sindaco, di Presidente di Provincia, di Presidente di Giunta regionale, nonché di membro dei Consigli comunali, dei Consigli provinciali, delle Assemblee e dei Consigli regionali, del Parlamento e del Parlamento europeo"*;
- *"(n)on possono ... ricoprire per un periodo di tempo di 10 anni la carica di Assessore comunale, provinciale o regionale né alcuna carica in enti vigilati o partecipati da Enti pubblici"*.

Agli stessi soggetti sopra elencati, ove ritenuti responsabili, *"le Sezioni giurisdizionali regionali della Corte dei conti"*

<sup>1</sup> *Divenendo praticamente un consuntivo e rivestendo importanza le previsioni relative agli esercizi successivi al primo contenute nell'ipotesi di bilancio stabilmente riequilibrato.*

*irrogano una sanzione pecuniaria pari ad un minimo di 5 e fino ad un massimo di 20 volte la retribuzione mensile lorda dovuta al momento di commissione della violazione*".

Per i Revisori degli Enti Locali, fermo restando quanto previsto dall'art. 1 della Legge n. 20/94, la dichiarazione di dissesto finanziario può essere foriera, non solo dell'applicazione di una sanzione pecuniaria<sup>2</sup>, ma anche di una preclusione (per ben 10 anni) a futura nomina nell'Organo di revisione degli Enti Locali e degli Enti ed Organismi agli stessi riconducibili, qualora in funzione di tal dichiarazione sono riconosciuti responsabili in sede di giudizio dalla Corte dei conti in conseguenza di gravi responsabilità nello svolgimento della loro attività, "o ritardata o mancata comunicazione, secondo le normative vigenti, delle informazioni". Fermo restando che l'esito del predetto accertamento viene trasmesso "anche all'Ordine professionale di appartenenza dei Revisori per valutazioni inerenti all'eventuale avvio di procedimenti disciplinari, nonché al Ministero dell'Interno per la conseguente sospensione dall'Elenco di cui all'art. 16, comma 25, del D.L. n. 138/11, convertito con modificazioni dalla Legge n. 148/11".

#### **Le conseguenze della dichiarazione di dissesto**

Dalla data di dichiarazione di dissesto e fino a quando l'Organo straordinario di liquidazione non approva il rendiconto della propria gestione, vigono i seguenti effetti:

- è fatto divieto di intraprendere o proseguire azioni esecutive nei confronti dell'Ente per i debiti che rientrano nella competenza del citato Organo. Inoltre, "(l)e procedure esecutive pendenti alla data della dichiarazione di dissesto, nelle quali sono scaduti i termini per l'opposizione giudiziale da parte dell'Ente, o la stessa benché proposta è stata rigettata, sono dichiarate estinte d'ufficio dal Giudice con inserimento nella massa passiva dell'importo dovuto a titolo di capitale, accessori e spese";
- "i debiti insoluti a tale data e le somme dovute per anticipazioni di cassa già erogate non producono più interessi nè sono soggetti a rivalutazione monetaria. Uguale disciplina si applica ai crediti nei confronti dell'Ente che rientrano nella competenza dell'Organo straordinario di liquidazione a decorrere dal momento della loro liquidità ed esigibilità".

Qualora, dopo la dichiarazione di dissesto, vengono effettuati dei pignoramenti, questi non vincolano l'Ente ed

il Tesoriere, visto che gli stessi soggetti possono disporre delle somme per i fini dell'Amministrazione e per le finalità di legge.

Al momento in cui il dissesto è dichiarato e fino a quando, con Decreto, non sopraggiunge l'approvazione ministeriale dell'ipotesi di bilancio di previsione stabilmente riequilibrato, all'Ente dissestato è preclusa la possibilità di contrarre mutui, con l'unica eccezione che la procedura di risanamento gli consente per evitare l'alienazione dei beni patrimoniali disponibili (art. 249, comma 1).

#### **Le competenze dell'Organo straordinario di liquidazione**

Il Presidente della Repubblica nomina, con proprio Decreto, l'Organo straordinario di liquidazione ("Osl"), che deve insediarsi presso l'Ente nel termine di 5 giorni dallo stesso Provvedimento di nomina.

Le competenze dell'Osl sono riferite a fatti ed atti di gestione che si sono verificati entro il 31 dicembre dell'anno precedente a quello cui l'ipotesi di bilancio riequilibrato si riferisce. In particolare, l'Osl (che può emanare direttive burocratiche) provvede a:

- rilevare la massa passiva;
- acquisire e gestire i mezzi finanziari disponibili per il risanamento dell'Ente, anche derivanti dall'alienazione di beni patrimoniali;
- liquidare e pagare la massa passiva.

L'Organo di cui trattasi ha l'obbligo, nel caso accerti danni cagionati all'Ente Locale o all'Erario, di denunciare i fatti alla Procura regionale competente della Giustizia contabile, nonché di segnalare gli stessi (per il tramite delle Prefetture) al Ministero dell'Interno (art. 252, commi 2, 4 e 5). Nel termine di 180 giorni dal suo insediamento, che si estende a 360 giorni in caso di dissesto delle Province e dei Comuni che hanno una popolazione superiore a 250.000 abitanti, oppure che sono Capoluoghi di Provincia, l'Osl procede alla formazione di un Piano di rilevazione relativo all'accertamento della massa passiva dell'Ente dissestato.

Il Piano di rilevazione è formato sulla base delle istanze presentate dai creditori dell'Ente, a seguito di apposito avviso che l'Osl pubblicizza (nel termine di 10 giorni dal suo insediamento) sull'Albo pretorio e a mezzo stampa.

Le domande - che sono da presentare in carta libera entro il termine di 60 giorni (prorogabile una sola volta di 30

<sup>2</sup> Sanzione che può essere pari ad un minimo di 5 e fino ad un massimo di 20 volte la retribuzione mensile lorda dovuta al momento di commissione della violazione.

giorni con provvedimento motivato dell'Organo in parola) - devono essere corredate da idonea documentazione atta a dimostrare l'esistenza del credito vantato nei confronti dell'Amministrazione, il suo ammontare e le cause di prelievi che lo accompagnano.

Sono da ricomprendere nella massa passiva i seguenti debiti:

- i debiti di bilancio e fuori bilancio di cui all'art. 194 che si sono verificati entro l'anno precedente rispetto a quello dell'ipotesi di bilancio stabilmente riequilibrato;
- i debiti che derivano dalle procedure esecutive pendenti alla data della dichiarazione di dissesto, le quali sono state dichiarate estinte d'ufficio dal Giudice ai sensi dell'art. 248, comma 2 (tali debiti sono inseriti per l'importo dovuto a titolo di capitale, accessori e spese) (vedi sopra);
- i debiti che derivano dalle transazioni che l'Os/ può compiere, essendo lo stesso autorizzato a transigere vertenze giudiziali e stragiudiziali relative ai debiti rientranti nella sua competenza (art. 254, commi 1, 2 e 7).

Ai fini dell'inserimento nel Piano di rilevazione delle posizioni debitorie di cui ai punti che precedono e delle domande presentate a seguito del prefato Avviso, la decisione spetta all'Os/, che all'uopo adotta apposito Provvedimento da notificare agli istanti al momento dell'approvazione del Piano stesso.

Per adempiere a tal compito, l'Organo menzionato fa riferimento agli elementi di prova desumibili dalla documentazione prodotta dal creditore e da altri atti. Per il medesimo fine, l'Os/ (a sua discrezione) può richiedere all'Ente che i Responsabili dei servizi competenti per materia attestino che la prestazione, non solo sia stata effettivamente resa, ma che sia anche riferibile all'espletamento di pubbliche funzioni e servizi di competenza dell'Ente Locale.

In seguito alla richiesta di attestazione che eventualmente hanno ricevuto, i Responsabili dei servizi specificano altresì che il pagamento (neppure parziale) non è avvenuto e che il debito non è caduto in prescrizione alla data di dichiarazione del dissesto.

Tuttavia, se nel termine di 60 giorni dalla richiesta i soggetti aditi non hanno dato corso alla stessa, l'attestazione si intende data in senso negativo. Di talché, fermo restando la decisione ultima dell'Os/, per i Responsabili dei servizi chiamati in causa il debito non sussiste.

Il Piano di rilevazione acquisisce esecutività con il deposito presso il Ministero dell'Interno, a cui provvede l'Organo in parola nel termine di 5 giorni dalla sua approvazione. L'elenco delle passività non inserite nel Piano è allegato

al Piano, unitamente ai provvedimenti di diniego e alla relativa documentazione (art. 254, commi 4 e 5, e art. 256, comma 1).

Riguardo ai compiti relativi all'acquisizione dei mezzi finanziari necessari a far fronte alle passività inserite nel Piano di rilevazione, l'Os/ provvede all'accertamento della massa attiva, formata da:

- residui da riscuotere;
- ratei di mutuo disponibili in quanto non utilizzati dall'Ente;
- altre entrate;
- (in via eventuale) proventi derivanti da alienazioni di beni del patrimonio disponibile (art. 245, comma 1).

Vale specificare che, come riportato nel "Modello F - Ipotesi di bilancio stabilmente riequilibrato" allegato alla Circolare n. 12 del 21 novembre 2016 del Ministero dell'Interno, "(a) i sensi dell'art. 31, comma 15, della Legge n. 289/02, come modificato dall'art. 4, comma 208, della Legge n. 350/03, per gli Enti Locali che dichiarano il dissesto dopo l'entrata in vigore della Legge Costituzionale n. 3/01 sono disapplicate le disposizioni del Decreto legislativo n. 267/2000 che prevedono l'assunzione di mutui con oneri a carico dello Stato per il risanamento. Per tali Enti, pertanto, il finanziamento del risanamento è posto interamente a loro carico. È quindi opportuno che, già nella fase di predisposizione dell'ipotesi di bilancio, l'Ente valuti adeguatamente le modalità di reperimento delle risorse ordinarie o straordinarie da destinare al risanamento".

Per adempiere al pagamento dei debiti dell'Ente che sono di sua competenza, l'Os/:

- provvede a riscuotere i ruoli pregressi emessi dall'Amministrazione non ancora riscossi (anche parzialmente);
- procede all'accertamento delle entrate tributarie per le quali non risultano emessi ruoli o titoli di entrata previste dalla legge;
- se necessario, previa individuazione dei beni patrimoniali disponibili non indispensabili per le finalità dell'Ente, avvia le procedure per la vendita dei beni medesimi, potendo utilizzare i relativi proventi in deroga alle disposizioni di legge che attribuiscono un vincolo di destinazione agli stessi.

Con riferimento a quest'ultimo punto, l'Ente può evitare la suddetta alienazione, purché metta a disposizione dell'Os/ risorse finanziarie liquide di ammontare pari al valore stimato dei beni. All'uopo, l'Amministrazione può anche assumere un mutuo, con onere a proprio carico, con la Cassa Depositi e Prestiti ed altri Istituti di credito, elevando il limite di cui all'art. 204, comma 1, del 40%.

## Società a partecipazione pubblica dalla Relazione sul governo societario agli effetti sull'approvazione del bilancio delle azioni esecutive del "Por 2017"



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

Con l'approssimarsi dell'approvazione dei bilanci di esercizio si deve considerare che per la Società a controllo pubblico, l'esercizio 2017 è il secondo progetto di bilancio che deve essere accompagnato anche dalla "Relazione sul governo societario", nonché dovrà tenere conto delle azioni esecutive del "Por 2017" quando queste possono avere effetti sulla gestione aziendale futura, andando anche ad incidere, in alcuni casi, sulla continuità aziendale. Va infatti osservato che se qualche difficoltà operativa si è registrata per l'approvazione della "Relazione sul governo societario" relativa al progetto di bilancio 2016, essendo il primo anno di applicazione delle disposizioni contenute nell'art. 6 del Dlgs. n. 175/16 (di seguito "Tusp"), ora non vi sono più scusanti per omettere tale adempimento nel progetto di bilancio 2017.

La norma è chiara: come noto l'art. 6 si struttura su 4 diversi livelli:

- un primo livello (comma 1) contiene l'obbligo della separazione contabile per la gestione all'interno della medesima Società che svolgano attività economiche protette da diritti speciali o esclusivi, insieme con altre attività svolte in regime di economia di mercato, in deroga all'obbligo di separazione societaria previsto dal comma 2-bis dell'art. 8 della Legge n. 287/90;
- un secondo livello (comma 2) contiene l'obbligo di predisporre specifici programmi di valutazione del rischio di crisi aziendale e di informarne l'Assemblea;
- un terzo livello (comma 3), ove viene rimessa alla valutazione della Società l'opportunità di integrare, in considerazione delle dimensioni e delle caratteristiche organizzative nonché dell'attività svolta, gli strumenti di governo societario con i seguenti: a) Regolamenti interni volti a garantire la conformità dell'attività della Società alle norme di tutela della concorrenza, comprese quel-

le in materia di concorrenza sleale, nonché alle norme di tutela della proprietà industriale o intellettuale; b) un Ufficio di controllo interno strutturato secondo criteri di adeguatezza rispetto alla dimensione e alla complessità dell'impresa sociale, che collabora con l'Organo di controllo statutario, riscontrando tempestivamente le richieste da questo provenienti, e trasmette periodicamente all'Organo di controllo statutario relazioni sulla regolarità e l'efficienza della gestione; c) Codici di condotta propri, o adesione a Codici di condotta collettivi aventi ad oggetto la disciplina dei comportamenti imprenditoriali nei confronti di consumatori, utenti, dipendenti e collaboratori, nonché altri portatori di legittimi interessi coinvolti nell'attività della Società; d) programmi di responsabilità sociale d'impresa, in conformità alle raccomandazioni della Commissione dell'Unione europea;

- infine un quarto livello (comma 4 e 5), rappresentato dagli obblighi di informativa che sono costituiti dalla "Relazione sul governo societario" che le Società controllate predispongono annualmente a chiusura dell'esercizio sociale e pubblicano contestualmente al bilancio d'esercizio. E' previsto l'obbligo di relazionare le motivazioni in base alle quali non si è provveduto ad integrare gli strumenti di governo societario con quelli indicati dal comma terzo dell'art. 6 del "Tusp".

La "Relazione sul governo societario" è dunque un obbligo di legge e va a completare la disposizione di cui all'art. 2423 del Cc., che dispone in ordine al contenuto del bilancio di esercizio.

La mancanza di tale documento pone il problema della incompletezza sul progetto di bilancio e pertanto va valutato se il progetto incompleto è comunque approvabile da parte dei soci e si riverbera solo sulla responsabilità degli Amministratori, ravvisabile dal Collegio sindacale, ovvero tale

carezza renda incompleta la comunicazione ai soci di tal gravità da non poter procedere alla relativa approvazione. La struttura della "Relazione sul governo societario" dovrà illustrare:

### 1. La governance societaria

Il Sistema di *governance* è formato, sia dall'Organo amministrativo che dall'Organo di controllo, così come stabilito dall'art. 3, comma 2, del "Tusp". Entrambi i suddetti Organi societari vengono nominati dall'Assemblea dei soci. L'Organo amministrativo è statutariamente previsto nella forma di un Amministratore unico, o qualora consentito, di un Consiglio di amministrazione composto da 3 membri. Tale formulazione relativa alla composizione dell'Organo amministrativo è stata modificata con revisione statutaria effettuata al fine di adeguare lo Statuto alle nuove disposizioni stabilite dal "Tusp" ed è attualmente in corso di adozione. L'Assemblea degli azionisti, ai sensi dell'art. 11 del "Tusp", motiverà la scelta dell'Organo di amministrazione in forma collegiale in luogo dell'Amministratore unico in base alle esigenze organizzative e tenuto conto del contenimento di costi. La predetta Delibera sarà trasmessa alla Corte dei conti ed alla Struttura del Mef, così come previsto dall'art. 8 del "Tusp". Particolare attenzione alla descrizione delle previsioni statutarie che configurano il "controllo analogo" (nelle Società "in house") e quelle adottate in ottemperanza delle disposizioni del Tusp.

### 2. Relazioni operative con gli Enti pubblici soci

La Società deve essere inquadrata come strettamente necessaria per perseguire i fini istituzionali (art. 4, comma 1, del "Tusp") e come oggetto sociale specifico (art. 4, comma 2, del "Tusp").

La "Relazione" illustrerà i singoli contratti o convenzioni fra la Società ed i soci Enti pubblici.

Strumenti di *governance* e controllo adottati.

Il Sistema di *governance* della Società svolto nell'interesse del socio/dei soci e che assicura il raccordo con l'Ente pubblico socio si articola sui seguenti elementi:

- i singoli **contratti di servizio**;
- la **nomina dei componenti dell'Organo di amministrazione e dell'Organo di controllo**;
- lo **Statuto** della Società.
- i **Patti parasociali**

\*\*\*

Ulteriori strumenti di *governance* adottati attraverso i quali la Società disciplina i propri rapporti, non più con l'Ente socio, bensì con gli altri operatori coinvolti nell'attività

imprenditoriale quali utenti finali, dipendenti, ecc., sono riscontrati nella prassi:

- **Regolamento interno per il reclutamento del personale**, disciplinante le procedure selettive e concorsuali, le modalità di assunzione ed i requisiti per l'accesso ad impieghi a tempo indeterminato e determinato;
- **Codice etico e di comportamento** contenente l'insieme dei valori, dei principi, delle linee di comportamento che tutti i destinatari, intesi come i membri del Consiglio di amministrazione, i Sindaci, i dipendenti, i collaboratori esterni, i partner, i fornitori e tutti coloro che siano a qualsiasi titolo tenuti a rappresentare od operare per conto della Società, sono tenuti a rispettare;
- "**Piano triennale di prevenzione della corruzione**" - in attuazione della Legge n. 190/12, contenente un Sistema di procedure e di attività di controllo volte a prevenire il verificarsi di fenomeni corruttivi ed illegali all'interno della Società;
- "**Smog - Modello 231**" volto a limitare la responsabilità amministrativa sancita a carico delle persone giuridiche ad opera della Legge n. 231/01. Aggiornamento reso necessario a seguito della ristrutturazione dell'attività industriale dopo la fuoriuscita della gestione degli impianti del ciclo idrico;
- adempimenti in tema di Trasparenza e *Privacy*.

In merito alle disposizioni dell'art. 6, comma 3, del "Tusp", ovvero all'opportunità di integrare gli strumenti di governo societario sopra descritti con: (i) Regolamenti interni relativi alla tutela della concorrenza, alla tutela della proprietà industriale o intellettuale; (ii) Ufficio di controllo interno; (iii) Codici di condotta volti a disciplinare i comportamenti imprenditoriali nei confronti di consumatori, utenti, dipendenti e collaboratori (iv) Programmi di responsabilità sociale di impresa, si rileva che stante le modeste dimensioni dell'organizzazione, le caratteristiche organizzative, nonché l'esigenza di contenimento dei costi e degli adempimenti di carattere burocratico, non si è ritenuto necessario adottare ulteriori strumenti di governo societario rispetto a quelli attualmente già previsti.

### 3. Rendicontazione dei programmi di valutazione dei rischi di crisi aziendale

Il calcolo dovrà essere effettuato tenendo conto degli andamenti dell'ultimo triennio, con particolare approfondimento ed analisi degli eventuali scostamenti.

Si rammenta che Utilitalia ha suggerito la predisposizione di un modello basato su indici di bilancio, che si sintetizza di seguito:

*Le definizioni*

- 1) Definizione soglie di allarme:** rappresentano lo sfioramento dei parametri di normalità che non possa di per sé considerarsi fisiologico;
- 2) Verifica assembleare:** i soci devono verificare il rischio di crisi finanziaria e dare i propri indirizzi ai sensi dell'art. 19, comma 5, "Tusp";
- 3) Predisposizione "Piano di risanamento"** ed approvazione in assemblea entro 60 giorni.

Le soglie di allarme sono fissate autonomamente dalla Società, ma devono essere strutturate al fine di individuare lo stato di crisi ad uno stadio ancora reversibile, ovvero prima di dover incorrere in una procedura fallimentare.

Gli *Indicatori suggeriti* al fine dell'individuazione delle soglie di allarme sono i seguenti:

- la gestione operativa è negativa per 3 esercizi conse-

cutivi in misura pari o superiore ad x%;

- le perdite di esercizio cumulate negli ultimi 3 esercizi, al netto degli eventuali utili di esercizio del medesimo periodo, hanno eroso il patrimonio netto in misura superiore al x%;
- la relazione redatta dalla Società di revisione o dal Collegio sindacale con funzione di revisione rappresenti dubbi sulla continuità aziendale;
- l'Indice (C.N. + Debiti m/l)/Attivo immobilizzato sia inferiore ad 1 in una misura superiore ad x%;
- l'Indice oneri finanziari/fatturato > x%;

Nella prassi sussistono altre modalità di definizione di Programmi per la percezione del rischio di crisi aziendale.

In linea generale, la Tabella che segue evidenzia il grado di sviluppo delle diverse manifestazioni della crisi aziendale.

Denominazione	Stadio della crisi	Elementi	Valutazione
Incubazione	Fase ordinaria e fisiologica di declino	Iniziali fenomeni di inefficienza	Gravità/evoluzione rilevabile solo internamente e con strumenti quali il piano industriale
Maturazione	Fase straordinaria di declino, fisiologica	Si intaccano le risorse aziendali (cassa/patrimonio)	Progressivi segnali all'esterno in ottica backwardlooking
Crisi conclamata	Fase straordinaria reversibile	Gravi squilibri finanziari	Rilevabile all'interno/ Dall'esterno tramite richiesta di documentazione
Insolvenza reversibile	Fase straordinaria	Verifica presupposto continuità aziendale	Necessari piani d'intervento e professionalità esterne
Insolvenza conclamata	Irreversibile	Ricorso ad istituti di composizione della crisi	Chiara rilevazione sia interna che esterna

Un metodo alternativo a quanto proposto da Utilitalia è dato dal principio di revisione sulla continuità aziendale (ISA 570), che si sviluppa definendo:

**(i) Obiettivo:** concludere in base ad elementi probativi se sussistano una incertezza significativa riguardo a eventi o circostanze che possono far sorgere dei dubbi significativi sulla capacità dell'impresa di continuare ad operare come

entità di funzionamento; e (ii) **Entità di funzionamento:** le attività e le passività vengono contabilizzate in base al presupposto che l'impresa sarà in grado di realizzare le proprie attività e far fronte alle proprie passività durante il normale svolgimento dell'attività aziendale.

**La ratio del principio:** L'importanza e l'attenzione posta dal principio di revisione nella valutazione delle attività e

passività in logica di entità di funzionamento deriva dalla responsabilità degli Amministratori ex art. 2394 del Codice civile circa la conservazione dell'integrità del patrimonio sociale. Ne deriva la contrapposizione fra la redazione del bilancio d'esercizio ai sensi del 2423 del C.c. in contrapposizione all'art. 2490 del C.c. in caso di mancata prospettiva circa la continuità aziendale.

#### **Indicatori finanziari:**

- Deficit patrimoniale;
- Ccno negativo;
- Squilibri fonti-impieghi;
- Prestiti a scadenza fissa senza prospettive rimborso/rinnovo;
- Rendiconti finanziari storici *cash absorber*;
- Indici economici/finanziari negativi;
- Necessità di applicazione Oic 9;
- Difficoltà nella gestione del pagamento dei dividendi;
- Incapacità di pagare i debiti a scadenza;
- Incapacità di rispettare clausole contrattuali dei prestiti (Covenants);
- Modifica peggiorativa delle condizioni di pagamento richieste dai creditori;
- Difficoltà nel reperimento di nuovi finanziamenti;

#### **Indicatori gestionali:**

- Volontà liquidatoria del consiglio di amministrazione;
- Perdita di *key manager*;
- Perdita di mercati/clienti strategici;
- Difficoltà nella gestione del personale;
- Presenza di potenziali nuovi entranti;

#### **Altri indicatori:**

- Capitale ridotto al di sotto dei limiti legali;
- Modifica di normative di settore;
- Presenza di procedimenti legali non rappresentati in bilancio;

#### **4. Rendicontazione dei risultati conseguiti in merito alle direttive impartite**

La Sezione si occupa della rendicontazione degli obiettivi che sono stati assegnati dai soci P.A. alla Società:

- ai sensi dell'art. 19, commi 4 e 5, del "Tusp";
- ai sensi dell'art. 147-*quater* del Tuel.

#### **5. Rendicontazione su eventuali ulteriori fatti rilevanti**

#### **di gestione**

La Sezione si può articolare in 2 sub-Sezioni.

La prima, che illustra le modifiche statutarie assunte in ottemperanza al "Tusp", che così si sintetizzano:

- modifica dell'oggetto sociale attraverso l'eliminazione delle attività non più svolte;
- allungamento della durata della Società;
- modalità di composizione dell'Organo amministrativo attraverso l'introduzione, in alternativa all'Organo di amministrazione in forma collegiale dell'Amministratore unico;
- modifiche in merito alla nomina obbligatoria dell'Organo di controllo;
- introduzione della previsione statutaria circa il Programma di valutazione del rischio di crisi aziendale e la "Relazione sul governo societario";
- introduzione della previsione statutaria circa il divieto di istituzione di Organi ulteriori rispetto a quelli di legge.

La Sezione seconda invece dovrà dare conto delle azioni che hanno intrapreso i soci nella seconda parte del 2017 e nei primi mesi 2018 per dare corso ai "Piani operativi di razionalizzazione" delle Società a partecipazione pubblica ai sensi dell'art. 24 del "Tusp".

In particolare, hanno rilievo quelle azioni che si riverberano:

- in via generale sulla "continuità aziendale": per esempio, decisioni circa l'anticipato scioglimento della Società;
- sulla consistenza patrimoniale: per esempio, recesso di un socio che potrà attuarsi unicamente tramite riduzione di riserve/capitale oppure cessioni di rami di azienda o scissioni parziali con assegnazione di un ramo di azienda (o altri beni del patrimonio);
- sulla gestione dei servizi: alienazione di quote di partecipazioni di soci affidatari "in house" che incideranno sul mantenimento dei contratti servizio;
- sull'evoluzione della Società per effetto di incorporazioni in altre Società ovvero trasformazioni di Aziende speciali o Fondazioni, ecc. (c.d. "fusioni regressive eterogenee").

## QUESITI

### Compensi 2018 Revisori degli Enti Locali quali sono le conseguenze del venir meno delle riduzione del 10% e dei limiti minimi ?



del Dott. Giuseppe Vanni - *Dottore commercialista e Revisore di Enti Locali*

#### IL QUESITO:

“L’art. 6, comma 3, del Dl. n. 78/10, non è stato prorogato oltre il 31 dicembre 2017. Quali sono le conseguenze sui compensi degli attuali e dei futuri Revisori degli Enti Locali ?”.

#### La risposta dei nostri esperti:

La proroga del taglio del 10% del compenso introdotto con l’art. 6, comma 3, del Dl. n. 78/10 e reiterato con successive proroghe fino al 31 dicembre 2017, non è stata riproposta con la Legge n. 205/17 (“*Legge di bilancio 2018*”); tale norma prevedeva che, a decorrere dal 1° gennaio 2011, i compensi corrisposti dalle Pubbliche Amministrazioni ai componenti di Organi di revisione (collegiali e monocratici) erano automaticamente ridotte del 10% rispetto agli importi (annuali e effettivamente impegnati) risultanti alla data del 30 aprile 2010.

Il venir meno della suddetta norma comporta, a parere di chi scrive:

1. per i Revisori degli Enti Locali che vengono estratti e nominati successivamente al 1° gennaio 2018, la possibilità per gli Enti di deliberare importi massimi dei compensi nel limite previsto per ogni fascia demografica dei Comuni dal Decreto Ministero Interno 20 maggio 2005 (Tabella A);
2. per i Revisori degli Enti Locali in carica al 31 dicembre 2017:
  - a) se il cui compenso era stato determinato dal Consiglio comunale con riferimento al citato Dm. Interno 20 maggio 2005, questo automaticamente deve incrementarsi per il venir meno della riduzione del 10% per la mancata proroga dell’art. 6, comma 3, del Dl. n. 78/10;

- b) se il cui compenso era determinato per un importo fisso, naturalmente pari o inferiore a quanto indicato nel Dm. Interno 20 maggio 2005 ridotto del 10%, questo rimane valido per tutta la durata del mandato dell’Organo di revisione in essere.

Agli importi sopra indicati vanno aggiunte le maggiorazioni cumulabili previste dalle Tabelle “B” (maggiorazione sino ad un massimo del 10% per gli Enti Locali la cui spesa corrente annuale pro-capite, desumibile dall’ultimo bilancio preventivo approvato, sia superiore alla media nazionale per fascia demografica) e “C” (maggiorazione sino ad un massimo del 10% per gli Enti Locali la cui spesa per investimenti annuale pro-capite, desumibile dall’ultimo bilancio preventivo approvato, sia superiore alla media nazionale per fascia demografica) del Dm. 20 maggio 2005, il rimborso delle spese di viaggio, vitto e alloggio, effettivamente sostenute per la presenza necessaria o richiesta presso la sede dell’Ente, più se di legge Cap e Iva.

Le modalità di calcolo dei rimborsi, se non determinate dal Regolamento di contabilità, sono fissate nella Deliberazione di nomina o in apposita Convenzione regolante lo svolgimento delle attività dell’Organo di revisione.

La lettura del citato Dm. 20 maggio 2005 porta a ritenere che non sia possibile procedere in corso di mandato all’adeguamento del compenso deliberato dal Consiglio dell’Ente.

Con riferimento ad eventuali Deliberazioni del Consiglio

dell'Ente di compensi inferiori a quelli massimi, da più parti della dottrina viene sostenuto che il limite minimo nel compenso non possa risultare inferiore al compenso massimo previsto dal Dm. Interno 20 maggio 2005 per i Comuni di classe demografica inferiore a quella di che trattasi; tale posizione non risulta condivisa dalla Corte dei Conti lombarda (vedasi Deliberazione Corte dei conti Lombardia n. 81/2017 e Deliberazione Corte di conti - Sezione Autonomie, n. 16/2017) anche se viene precisato che per stabilire il compenso *"l'Amministrazione nella determinazione del compenso dovrà tenere conto di criteri generali e dei parametri indicati dall'art. 241, comma 1, del Tuel, nonché prevedere un'adeguata motivazione nel provvedimento di nomina dei Revisori"*.

Per completezza di informazione, facciamo presente che la Fondazione nazionale dei Dottori commercialisti, in merito ai compensi ed ai rimborsi spese dei Revisori degli Enti Locali, ha proposto al Legislatore, ad inizio aprile 2018:

- di aggiornare i limiti massimi del compenso per ogni fascia demografica di Comuni;
- di stabilire la possibilità di incrementare il limite massimo

del compenso del 20% qualora l'Ente sia sottoposto a procedure di riequilibrio finanziario pluriennale o di dissesto;

- di stabilire la possibilità di incrementare il limite massimo del compenso del 20% qualora all'Organo di revisione siano conferite in corso di mandato attribuzioni ulteriori;
- di rendere necessaria adeguata motivazione qualora il compenso venga stabilito in misura inferiore all'importo massimo previsto per i Comuni di classe demografica inferiore.

Infine, aggiungiamo che il compenso spettante all'Organo di revisione dovrebbe essere stabilito dall'Ente, oltre che per un importo adeguato alle funzioni svolte, precedentemente all'effettuazione della procedura di estrazione da parte della Prefettura, in modo da non permettere agli Enti stessi di attuare azioni volte ad incentivare la possibile rinuncia di un Revisore estratto *"scomodo"* o residente in località molto distanti (pur ribadendo che la Deliberazione di compensi inferiori a quelli stabiliti dal Dm. 20 maggio 2005 deve essere sempre adeguatamente motivata).

## Pagamento diretto dei subappaltatori qual è il comportamento da adottare dal punto di vista Iva e della verifica sulla tracciabilità ?



dell'Avv. **Mauro Mammana** - Esperto in Diritto amministrativo e appalti pubblici, docente in corsi di formazione

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

### IL QUESITO:

*"E' corretto, a seguito di inadempienza di pagamento dell'appaltatore nei confronti dei sub-appaltatori, rilasciare certificato di pagamento procedendo a pagare l'importo della fattura a saldo dell'appaltatore a favore dei sub-appaltatori. Volevamo dei chiarimenti da un punto di vista fiscale, in particolare ai fini Iva ed anche relativamente alla tracciabilità dei pagamenti"*.

La problematica in questione è disciplinata dal nuovo *"Codice degli Appalti"* ed in particolare dall'art. 105, comma 13, del D.lgs. n. 50/16.

Fiscalmente, nel rapporto tra appaltatore e subappaltatore

viene applicato il regime del *"reverse charge"* ai sensi dell'art. 17, comma 6, lett. a), del Dpr. n. 633/72, ma tale regime non riguarda il contratto di appalto tra Comune e appaltatore.

Il Comune versa l'Iva all'Erario sulla base della fattura

elettronica ed in “*split payment*” emessa dall'appaltatore, mentre riguardo all'importo da versare direttamente al subappaltatore invece che all'appaltatore la problematica è esclusivamente finanziaria.

Ricevuta e accettata la fattura elettronica ed in “*split payment*” emessa dall'appaltatore, il Comune procederà al pagamento, rispettivamente:

- dell'appaltatore, per l'eventuale propria spettanza;
- del subappaltatore, per la propria spettanza (sulla base di fattura in “*reverse charge*” cartacea - almeno fino al 30 giugno 2018, poi diverrà obbligatoriamente elettronica, vedi Decisione del Consiglio Ue 2018/593 del 16 aprile 2018, a commento nella presente Rivista - intestata all'appaltatore ma inviata al Comune, in allegato alla fattura elettronica, al solo scopo di conoscere quanto versare direttamente al subappaltatore), chiudendo così la fattura dell'appaltatore.

Riguardo alla verifica sulla tracciabilità, questa deve riguardare sia l'appaltatore che il subappaltatore.

Il richiamo va in tal caso all'art. 3, comma 1, Legge n.

136/10, secondo cui, “*per assicurare la tracciabilità dei flussi finanziari finalizzata a prevenire infiltrazioni criminali, gli appaltatori, i subappaltatori e i subcontraenti della filiera delle imprese nonché i concessionari di finanziamenti pubblici anche europei a qualsiasi titolo interessati ai lavori, ai servizi e alle forniture pubblici devono utilizzare uno o più conti correnti bancari o postali, accesi presso banche o presso la Società Poste Italiane Spa, dedicati, anche non in via esclusiva, fermo restando quanto previsto dal comma 5, alle commesse pubbliche. Tutti i movimenti finanziari relativi ai lavori, ai servizi e alle forniture pubblici nonché alla gestione dei finanziamenti di cui al primo periodo devono essere registrati sui conti correnti dedicati e, salvo quanto previsto al comma 3, devono essere effettuati esclusivamente tramite lo strumento del bonifico bancario o postale, ovvero con altri strumenti di pagamento idonei a consentire la piena tracciabilità delle operazioni*”. Detta previsione è stata poi ribadita più volte dalla Delibera Anac 31 maggio 2017, n. 556 (“*Linee guida*” sulla tracciabilità).

# LA GIURISPRUDENZA

## Responsabilità

condanna del Direttore generale di un Comune per non aver vigilato sulla corretta esecuzione di un contratto stipulato



del Rag. Antonio Tirelli - Consulente e Revisore di Enti Pubblici ed Enti Locali, Ragioniere Commercialista e Revisore Contabile

### Corte dei conti- Sezione Prima giurisdizionale centrale d'Appello – Sentenza n. 528 del 5 dicembre 2017

#### Oggetto

Condanna del Direttore generale di un Comune per non aver vigilato sulla corretta esecuzione di un contratto stipulato per il Piano di riorganizzazione del commercio ambulante: conferma Sentenza territoriale per il Piemonte n. 6/2017.

#### Fatto

Nell'aprile 2009, dopo una pubblica gara, in questo Comune viene sottoscritto un contratto con una Società di consulenza avente per oggetto "la realizzazione del 'Piano di riorganizzazione del commercio ambulante dei mercati e del commercio in forma itinerante su aree pubbliche'", prevedendo un compenso di Euro 140.000.

Un rappresentante sindacale denuncia immediatamente il fatto alla Procura contabile, segnalando "l'assenza di specifiche esigenze dell'Ente Locale in tale direzione, oltretutto per lo svolgimento di compiti del tutto generici ed indeterminati che rientravano fra le competenze dei numerosi Dirigenti in servizio presso l'Ente civico e dei Funzionari addetti ai diversi Servizi".

La Procura contabile, dopo aver acquisito la documentazione amministrativa, ha ravvisato "la sussistenza di profili di responsabilità a carico della convenuta, in qualità di Direttore generale del Comune all'epoca della vicenda in rassegna, nonché firmataria della Determina a contrarre e Responsabile del procedimento inerente all'affidamento ed all'esecuzione dell'appalto sopra indicato, compresa la fase della liquidazione su base trimestrale del corrispettivo pattuito, per il danno patrimoniale cagionato con la

propria condotta al suddetto Ente territoriale, poiché la stessa, secondo la tesi accusatoria dedotta dal Pubblico ministero contabile, avrebbe deciso di bandire la gara per l'assegnazione del citato servizio, dissimulando in realtà l'attribuzione di una vera e propria consulenza per eludere le correlate limitazioni, in un contesto di evidente e ripetuta illiceità che ha riguardato, non solo l'affidamento e la natura dell'incarico, ma anche l'effettiva realizzazione delle attività esplicitate nel capitolato d'onere e nel successivo contratto concluso tra le parti, e, da ultimo, la verifica dei servizi concretamente svolti dall'appaltatore, che sarebbero risultati insussistenti e, comunque, assolutamente estranei alle finalità rivenienti dal bando di gara".

Le argomentazioni difensive formulate dalla presunta responsabile nell'ambito della fase pre-processuale, tuttavia, non sono apparse idonee a superare i motivi dell'addebito, atteso che la Procura regionale ha individuato nell'attività oggetto dell'affidamento una modalità per sviare ingenti risorse pubbliche, mediante l'elusione della disciplina in tema di consulenze, da una loro effettiva utilità, svolta in violazione dei principi di legittimità, trasparenza, economicità, efficienza ed efficacia che devono caratterizzare la funzione amministrativa.

La Procura contesta un danno di Euro 135.800, "corrispondente al corrispettivo versato" nel 2009/2011 alla Società. La difesa sostiene "che l'oggetto del contratto era alquanto complesso, per cui non era possibile all'atto della stipula una elencazione analitica di tutte le operazioni da svolgere, alcune delle quali sono sorte nel corso dell'e-

*spletamento dell'appalto, che il responsabile era persona altamente qualificata e di notevolissima e comprovata esperienza in materia, che le diverse prestazioni, tra cui la periodica formazione del personale dell'Ente Locale, sono state effettivamente rese dalla menzionata Società a beneficio di diversi Comparti dell'Amministrazione, tra cui la 'Polizia municipale' ed il Settore 'Commercio', che la propria assistita ha posto in essere costanti ed incisivi controlli sull'attività svolta in concreto dall'impresa al fine di verificarne la conformità con quanto pattuito nel contratto, come risulta dalla copiosa documentazione versata nel fascicolo processuale, che difetta il requisito soggettivo della colpa grave in quanto il Direttore generale ha sempre agito con diligenza, impegno e scrupolo, con il pieno consenso degli Amministratori del Comune, per perseguire il Progetto affidatole di rilevanza strategica e dettato da esigenze eccezionali e connotate dal carattere dell'urgenza e che, infine, risulta carente lo stesso evento di danno teorizzato dalla Procura regionale, atteso che in funzione dei molteplici e complementari servizi forniti dall'appaltatore è stato possibile procedere alla redazione del Progetto di attuazione delle aree mercatali, approvato poi dalla Giunta; in subordine, la difesa ha chiesto l'applicazione di un ampio potere riduttivo".*

I Giudici territoriali (Sentenza n. 6/2017) ritengono legittima la scelta di affidamento dell'incarico esterno e alla modalità di scelta del contraente, rilevando però la condotta del Direttore generale "affetta da colpa grave per non aver vigilato sulla corretta esecuzione del contratto", risultando provato che "non aveva posto in essere alcune azioni, e alcuni interventi non avevano raggiunto lo spessore, estensione e frequenza necessari e funzionali all'importo del non modesto corrispettivo pattuito di Euro 140.000,00".

La Sentenza è di condanna della somma di Euro 20.000. L'interessato presenta ricorso, che viene respinto.

#### **Sintesi della Sentenza**

La difesa del Direttore generale del Comune sostiene che l'appellante aveva correttamente realizzato ogni attività per il conseguimento degli obiettivi, sia in fase di aggiudicazione che in quella di esecuzione del contratto. Né aveva mai avuto segnalazioni, da parte di Amministratori e Dirigenti comunali, del mancato raggiungimento degli obiettivi che la consulenza avrebbe dovuto realizzare. Infatti, il contratto prevedeva diverse prestazioni specifiche e relative sottovoci che identificavano un determinato servizio demandato alla Società aggiudicataria, previa ela-

borazione delle rispettive valutazioni programmatiche, da individuare in concerto con gli Amministratori ed i Dirigenti a capo dei singoli Settori interessati. In mancanza di tali segnalazioni, l'appellante non avrebbe mai potuto individuare tali eventuali inadempimenti contrattuali, peraltro non provati, né dalla Procura, né dalla Corte territoriale, cosicché nessuna grave negligenza era ipotizzabile.

I Giudici d'appello affermano che, contrariamente a quanto affermato dalla difesa, "è *inconfutabile che l'oggetto di tale riorganizzazione dovesse prevedere la risoluzione, sotto l'aspetto tecnico-operativo, delle varie problematiche in materia, e che avevano avuto già il conforto di un'approfondita consulenza tecnica del giugno del 2008*". Che quindi occorresse redigere un piano o comunque delle linee operative per guidare l'operato dell'Amministrazione comunale in un contesto difficile, nel quale occorreva contemperare vari interessi, a volte confliggenti, degli operatori del Settore e della cittadinanza, è circostanza, non soltanto evidente, ma anche suffragata dalle numerose audizioni condotte dalla Procura erariale durante le indagini.

Pertanto, al di là dell'attività che la Corte territoriale ha ritenuto effettivamente eseguita, e che, si ripete, non ha trovato contestazione in questa sede da parte della Procura regionale, si deve convenire con la Sentenza impugnata in ordine alla parziale esecuzione del contratto di cui si tratta.

La Corte territoriale ha infatti ritenuto che "del tutto sfumate ed evanescenti" fossero anche le azioni concernenti le iniziative di valorizzazione dell'immagine cittadina, pure oggetto di specifico punto del capitolato dell'appalto di servizi.

Dall'istruttoria svolta dalla Procura regionale è emerso che il Direttore generale ha curato tutta la procedura riguardante l'appalto *de quo* senza coinvolgere gli Uffici di competenza ("Commercio" e "Polizia municipale"), come dichiarato dai rispettivi Dirigenti, che erano dunque all'oscuro di tutto.

Parimenti l'appellante, cui era intestata la sorveglianza sulla esecuzione del contratto, ai sensi dell'art. 9 del capitolato, riceveva le relazioni periodiche della Società che avrebbero dovuto dare conto della regolare esecuzione delle prestazioni contrattuali. Invece, come emerge *ictu oculi* dall'esame delle stesse, si trattava di note assai generiche e vaghe, tanto da ridursi alla causale del contratto di cui alle fatture liquidate dallo stesso Direttore.

Deve quindi darsi atto della violazione dell'obbligo di vigi-

lanza del Direttore generale, che era ben a conoscenza di tutta la vicenda, per avere dato impulso all'appalto di che trattasi, e che avrebbe dovuto controllarne l'esecuzione, anche in considerazione del rilevante esborso per l'Amministrazione comunale.

Né si ritiene di apportare una ulteriore riduzione all'addebito, alla luce dell'esclusiva responsabilità dell'appellante nella controversa vicenda; come detto infatti il Direttore generale aveva avvocato a sé l'intera gestione dell'affidamento, "tagliando fuori" gli Uffici competenti della "Polizia municipale" e del "Commercio".

#### Commento

Sicuramente l'inizio della vertenza è di origine interna e sindacale: i Dirigenti di alcuni specifici Settori non condividono la scelta del Direttore generale di una "revisione generale" delle procedure, per cui l'affidamento all'esterno viene visto come "inutile ed inopportuno" (anche perché vengono distolti fondi precedentemente affidati nel Peg ai Dirigenti di Settore). La Corte dei conti però ritiene le procedure di affidamento della consulenza corrette, rilevando però che, in sede di liquidazione dei compensi previsti contrattualmente, "non sono state esperite" tutte le verifiche dovute. Sicuramente il Direttore generale paga le conseguenze "dell'originario rifiuto".

# 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 AGGIORNAMO 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 anziché € 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