



## CORTE DEI CONTI

### SEZIONE REGIONALE DI CONTROLLO PER L'UMBRIA

composta dai magistrati:

Acheropita MONDERA

Presidente f.f. - relatrice

Paola BASILONE

Consigliere

Annalaura LEONI

Referendaria

nell'adunanza del 13 luglio 2022 ha pronunciato la seguente

#### **DELIBERAZIONE**

VISTO l'art. 100, comma 2, della Costituzione;

VISTO il R.D. 12 luglio 1934, n. 1214, recante il Testo Unico delle leggi sull'ordinamento della Corte dei conti, e le successive modificazioni ed integrazioni;

VISTA la legge 14 gennaio 1994, n. 20, recante disposizioni in materia di giurisdizione e controllo della Corte dei conti e le successive modificazioni ed integrazioni;

VISTA la deliberazione delle Sezioni riunite della Corte dei conti n. 14 del 16 giugno 2000, recante il regolamento per l'organizzazione delle funzioni di controllo della Corte, e successive modificazioni;

VISTO il decreto legislativo 18 agosto 2000, n. 267 recante il Testo Unico delle leggi sull'ordinamento degli Enti locali;

VISTA la legge costituzionale 18 ottobre 2001, n. 3, recante modifiche al titolo V della parte seconda della Costituzione;

VISTA la legge 5 giugno 2003, n. 131, recante disposizioni per l'adeguamento dell'ordinamento della Repubblica alla legge costituzionale 18 ottobre 2001, n. 3;

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

VISTA la deliberazione delle Sezioni riunite in sede di controllo n. 54/CONTR/10;

VISTE le deliberazioni della Sezione delle Autonomie n. 5/AUT/2006, n. 11/SEZAUT/2020 e n. 1/SEZAUT/2021, che ha precisato i soggetti legittimati alla richiesta e l'ambito oggettivo della funzione consultiva intestata alle Sezioni territoriali;

VISTA la nota del Consiglio delle Autonomie locali dell'Umbria del 9 giugno 2022, prot. Corte dei conti n. 862 in pari data, con la quale è stata trasmessa, ai sensi dell'articolo 7, comma 8, della l. n. 131/2003, una richiesta di parere formulata dal Sindaco del Comune di Perugia.

VISTA l'Ordinanza con la quale il Presidente ha deferito la decisione sulla richiesta di parere all'esame collegiale della Sezione convocata per la data odierna;

UDITA nella camera di consiglio del 13 luglio 2022 la relatrice, Cons. Acheropita Mondera;

#### **PREMESSO IN FATTO**

Il Consiglio delle Autonomie locali dell'Umbria, in data 9 giugno 2022 (prot. Cdc n. 862 del 9 giugno 2022), ha trasmesso a questa Sezione regionale di controllo per l'Umbria la richiesta di parere del 6 giugno 2022, presentata dal Sindaco del Comune di Perugia, ai sensi dell'articolo 7, comma 8 della legge 5 giugno 2003, n. 131, così formulata: *“Il Comune di Perugia risulta creditore nei confronti di una società di costruzioni a responsabilità limitata in liquidazione, la quale ha manifestato l'intendimento di presentare all'Ente una proposta di ristrutturazione dei debiti ex art. 182 bis R.D. 16 marzo 1942, n. 267. Considerato che i crediti de quibus sono rappresentati da IMU, si chiede di sapere, qualora venisse presentata la predetta proposta di ristrutturazione, se l'Ente possa legittimamente addivenire, nel fermo rispetto degli ulteriori requisiti oggettivi, alla stipula di un accordo ex artt. 182 bis e 182 ter della legge fallimentare”*.

L'Ente ha riportato, inoltre, il testo degli articoli 182 bis e 182 ter del R.D. 16 marzo 1942, n. 267 e richiamato la deliberazione n. 40/2021/PAR della Sezione regionale di controllo per la Toscana, concernente analogo quesito.

#### **CONSIDERATO IN DIRITTO**

L'art. 7, comma 8, della legge 5 giugno 2003, n. 131 attribuisce alle Regioni e, tramite il Consiglio delle Autonomie locali, se istituito, anche ai Comuni, Province e Città metropolitane, la facoltà di richiedere alla Corte dei conti pareri in materia di contabilità pubblica.

La Sezione delle Autonomie della Corte dei conti, con documento approvato

nell'adunanza del 27 aprile 2004, nel fissare principi e modalità di esercizio dell'attività consultiva, ha stabilito di limitare l'ammissibilità delle richieste, sul piano soggettivo, agli organi rappresentativi degli Enti (Presidente della Giunta regionale, Presidente della Provincia, Sindaco, o, nel caso di atti di normazione, i rispettivi Consigli regionali, provinciali, comunali).

La presente domanda di parere risulta, pertanto, soggettivamente ammissibile, con riguardo sia all'Ente legittimato a proporla, il Comune, sia all'organo che formalmente l'ha presentata, il Sindaco, che, ai sensi dell'art. 50 comma 2, del TUEL, manifesta all'esterno la volontà dell'Ente e lo rappresenta.

Oltre ai presupposti soggettivi della richiesta di parere, con il citato atto del 27 aprile 2004, la Sezione delle Autonomie ha individuato anche limiti in senso oggettivo per l'esercizio dell'attività consultiva, al fine di garantire l'uniformità di indirizzo in materia, delineando la nozione di contabilità pubblica e l'ambito della funzione. Successive deliberazioni della Sezione delle Autonomie e delle Sezioni Riunite in sede di controllo hanno in parte integrato dette indicazioni, ai fini dell'applicazione del citato art. 7, comma 8 della legge n. 131/2003.

In particolare, con la deliberazione n. 54/CONTR/10 delle Sezioni Riunite è stato confermato l'orientamento della Sezione delle Autonomie (delib. n. 5/2006) in merito alla necessità che la *"nozione di contabilità pubblica, strumentale alla funzione consultiva, assuma un ambito limitato alle normative e ai relativi atti applicativi, che disciplinano in generale l'attività finanziaria che precede o che segue i distinti interventi di settore, ricomprendendo in particolare la disciplina dei bilanci ed i relativi equilibri, l'acquisizione delle entrate, l'organizzazione finanziaria-contabile, la disciplina del patrimonio, la gestione della spesa, l'indebitamento, la rendicontazione ed i relativi controlli"*.

Successivamente, la deliberazione n. 3/SEZAUT/2014/QMIG ha ribadito che:

- sebbene la materia della contabilità pubblica costituisca una categoria concettuale ampia e di difficile delimitazione, l'art. 7, comma 8 della legge n. 131/2003 *"non ha conferito una funzione di consulenza di portata generale"*;
- una richiesta di parere è ammissibile quando tratta di *"questione che, tendenzialmente, attenga ad una competenza tipica della Corte dei conti in sede di controllo delle autonomie territoriali"*, essendo *"riduttivo ed insufficiente il mero criterio dell'eventuale riflesso finanziario di un atto sul bilancio"*;
- sono estranee all'ambito della funzione consultiva in esame le situazioni in cui difettano *"quei caratteri – se non di esclusività – di specializzazione funzionale che caratterizzano la Corte in questa sede, e che giustificano la peculiare attribuzione da parte del legislatore"*;

- la funzione consultiva deve essere resa evitando che la stessa *“di fatto, si traduca in un'intrusione nei processi decisionali degli enti territoriali”*.

Ai fini dell'ammissibilità oggettiva della richiesta, deve essere, inoltre, verificato il rispetto di ulteriori criteri, individuati dalla Sezione delle Autonomie, che possono essere sintetizzati nei seguenti termini.

La domanda di parere, originata da un'esigenza dell'Amministrazione di gestire una fattispecie concreta, non può concernere l'adozione di specifici atti di gestione né inerire ad attività già espletate, ma deve avere a oggetto questioni di carattere generale, al fine di ottenere indicazioni sulla corretta interpretazione di principi, norme ed istituti riguardanti la contabilità pubblica, che l'Amministrazione potrà applicare alle circostanze specifiche. In caso contrario, l'attività consultiva della Corte si risolverebbe, di fatto, in una sorta di co-amministrazione ovvero, in presenza di attività gestionale già compiuta, di una sorta di approvazione. La richiesta non deve, inoltre, implicare valutazioni di atti o comportamenti amministrativi che siano o possano formare oggetto di procedimenti giudiziari della Corte dei conti o di altre giurisdizioni, al fine di evitare che i pareri prefigurino soluzioni non conciliabili con successive pronunce giurisdizionali ovvero con pareri riservati dalla legge ad altre Autorità.

Sulla portata applicativa della legge in esame e sulla necessità di non interferire con le valutazioni del Giudice fallimentare, le Sezioni regionali si sono espresse in senso difforme. Infatti, al parere favorevole espresso dalla Sezione regionale di controllo per la Toscana, con la deliberazione n. 40/2021/PAR del 15 giugno 2021, ha fatto seguito la dichiarazione di inammissibilità da parte della Sezione regionale di controllo per l'Emilia-Romagna, con deliberazione n. 263/2021/PAR del 16 novembre e 16 dicembre 2021, entrambe riferite ad una richiesta di parere analoga a quella in esame.

Secondo quest'ultima deliberazione la richiesta di chiarimento del Comune di Reggio Emilia *“non riguarda propriamente la transigibilità in quanto tale del credito tributario, bensì la possibilità che, nell'ambito di un accordo di ristrutturazione del debito di cui all'art. 182 bis, la regolazione di tali rapporti possa invece avvenire anche al di fuori dello schema procedimentale descritto dall'art. 182 ter. La questione, posta correttamente in questi termini, involge allora valutazioni di spettanza del giudice fallimentare, alle quali risultano, peraltro, prodromiche complesse procedure che ineriscono alla composizione della rete dei rapporti creditori, dove un ruolo centrale è altresì assunto dall'attestazione del professionista di cui all'art. 161”*.

Merita precisare che il giudizio del Tribunale è applicato ad una specifica fattispecie e non riguarda una generale valutazione di legittimità sulla scelta da parte di un Comune di

aderire alla domanda di accordo di ristrutturazione dei debiti, da parte di un imprenditore in stato di crisi, ai sensi del citato articolo 182 *bis*.

Questa Sezione ritiene che l'ammissibilità del quesito non sia intaccata neanche dalla rilevanza che assume la relazione redatta dal professionista, nei termini indicati dalla legge e la successiva omologazione da parte del Tribunale. E' vero, infatti, che il Tribunale, nei casi in cui l'adesione sia decisiva per il raggiungimento del sessanta per cento dei crediti o di convenienza dell'ipotesi liquidatoria, rispetto alle condizioni poste dall'accordo di ristrutturazione dei debiti, omologa l'accordo, "*anche in mancanza di adesione da parte dell'Amministrazione finanziaria*", ma è altrettanto indubbio l'interesse dell'Ente a conoscere la legittimità di un eventuale preventivo accordo con un imprenditore in stato di crisi sulla ristrutturazione dei debiti, perché riguarda la gestione delle proprie entrate.

Nel caso di specie, quindi, il quesito deve ritenersi ammissibile anche sul piano oggettivo, poiché è riferibile a questioni ermeneutiche di carattere generale ed astratto, riconducibili alla materia della contabilità pubblica, nell'accezione descritta, in quanto riguarda l'acquisizione delle entrate da parte degli Enti locali.

In considerazione di tutto quanto sopra riportato, si sottolinea che questa Sezione fornisce il proprio parere senza pronunciarsi in merito all'opportunità e alla convenienza dell'atto di gestione alla base della richiesta dell'Ente, ma limitandosi al solo profilo dell'individuazione, in linea generale, dei limiti all'applicabilità della normativa. E', pertanto, da escludersi qualsiasi commistione con le scelte gestionali di esclusiva competenza e responsabilità degli Organi del Comune di Perugia.

Accertata l'ammissibilità del parere, dal punto di vista soggettivo e oggettivo, si precisa che la questione, connotata da generalità ed astrattezza, concerne, quindi, la possibilità da parte di un Comune di porre legittimamente i propri crediti tributari ad oggetto di un accordo con un imprenditore in stato di crisi, ai sensi degli articoli 182 *bis* e 182 *ter* del R.D. 16 marzo 1942, n. 267.

A riguardo, occorre innanzitutto distinguere le due diverse fattispecie normative richiamate dal Comune di Perugia e previste dalle disposizioni in questione: "*Accordi di ristrutturazione dei debiti*" (art. 182 *bis*) e "*Trattamento dei crediti tributari e contributivi*" (art. 182 *ter*).

Secondo l'articolo 182 *bis*, "*l'imprenditore in stato di crisi può domandare, depositando la documentazione di cui all'articolo 161, l'omologazione di un accordo di ristrutturazione dei debiti*

*stipulato con i creditori rappresentanti almeno il sessanta per cento dei crediti, unitamente ad una relazione redatta da un professionista, designato dal debitore [...]”.*

L'articolo 182 *ter* del R.D. 16 marzo 1942, n. 267 disciplina, invece, l'ipotesi della transazione fiscale che consente alle imprese di ristrutturare i debiti aventi natura tributaria e contributiva. Con particolare riguardo ai debiti tributari, la disposizione fa espressa menzione *“dei tributi e dei relativi accessori amministrati dalle agenzie fiscali”*, mentre non contiene alcun riferimento ai crediti tributari gestiti direttamente dagli Enti Locali. Tali crediti risultano, pertanto, esclusi dall'applicazione dell'istituto in parola e assoggettabili esclusivamente alla disciplina generale del concordato preventivo *ex artt.* 160 e seguenti del citato R.D. n. 267/1942 o, in alternativa, agli accordi di ristrutturazione del debito ai sensi del richiamato art. 182 *bis* del medesimo testo normativo.

Nel caso oggetto del parere in questione, il Comune di Perugia ha chiesto se *“possa legittimamente addivenire [...] alla stipula di un accordo ex artt. 182 bis e 182 ter della legge fallimentare”*, aderendo ad un accordo di ristrutturazione dei debiti.

Con riguardo agli istituti regolati dall'articolo 182 *ter*, per quanto sopra indicato e, nello specifico, considerata la rilevanza ai fini dell'applicazione della disposizione dell'aspetto gestionale dei tributi, la risposta di questa Sezione non può che essere negativa e, dunque, che non è possibile per il Comune di Perugia ridurre i crediti tributari, gestiti direttamente, tramite transazione fiscale, prevista tassativamente solo nel caso *“dei tributi e dei relativi accessori amministrati dalle agenzie fiscali”*.

Occorre considerare che, se l'art. 182 *ter* avesse voluto escludere dalla transazione i tributi locali amministrati dalle Agenzie fiscali, lo avrebbe previsto espressamente. Pertanto, anche i tributi locali, purché amministrati dalle Agenzie fiscali, possono essere oggetto del trattamento dei crediti tributari, tenuto conto della rilevanza, ai fini applicativi di legge, dell'aspetto gestionale e non della natura del tributo.

Sui principi generali, determinanti anche per la questione posta dal Comune di Perugia, si è espressa la Sezione regionale di controllo per il Piemonte, che, con deliberazione n. 15/PAR/2007 del 28 settembre 2007, ha ritenuto applicabile la disciplina della transazione fiscale, in quanto derogatoria rispetto al principio dell'indisponibilità dell'obbligazione tributaria, per le sole fattispecie tassativamente previste dall'art. 182 *ter* del R.D. n. 267/1942, ossia per i soli tributi amministrati dalle Agenzie fiscali. In particolare, la Sezione del Piemonte ha ritenuto che, *“il principio dell'indisponibilità dell'obbligazione tributaria risulta derogabile soltanto in forza di disposizioni di legge eccezionali (come tali da interpretarsi restrittivamente), che, nel rispetto*

*del principio di legalità e operando un bilanciamento fra esigenze contrastanti, sacrificano gli interessi tutelati dagli articoli 53 e 97 della Costituzione, in favore di altri interessi, costituzionalmente garantiti, di rango pari o superiore. Il quesito posto alla Sezione regionale di controllo per il Piemonte riguardava la possibilità, ai sensi dell'art. 182 ter, della transazione fiscale, richiamata nella richiesta di parere, in quanto derogatoria rispetto al principio dell'indisponibilità dell'obbligazione tributaria e che trova applicazione per le sole fattispecie tassativamente previste, dunque per i soli tributi amministrati dalle Agenzie fiscali.*

Confermato il predetto principio (ammissibilità della transazione di tributi locali solo se gestiti da Agenzie fiscali), occorre affrontare il secondo quesito posto dal Comune di Perugia, ossia la possibilità per un Comune di aderire alla domanda di accordo di ristrutturazione dei debiti, da parte di un imprenditore in stato di crisi, ai sensi del citato articolo 182 bis e, anche in questo caso, in deroga al principio dell'indisponibilità dell'obbligazione tributaria.

Per i tributi locali non amministrati dalle Agenzie fiscali, ma gestiti in proprio dall'Ente locale, la *ratio* dell'articolo 182 bis è quella di consentire all'imprenditore in crisi di evitare il dissesto irreversibile dell'impresa.

Se non si ammettesse la riduzione percentuale dei crediti fiscali, diversi da quelli oggetto di transazione *ex art. 182 ter*, l'obiettivo sarebbe facilmente disatteso perché il carico tributario da pagare integralmente potrebbe comunque risultare, in molti casi, non sostenibile. Inoltre, la tesi secondo cui i tributi locali non ammessi alla transazione fiscale sarebbero da pagare per intero, potrebbe escludere anche la possibilità di pagamento in percentuale dei tributi erariali, essendo questi crediti garantiti da un grado di privilegio superiore rispetto a quello riconosciuto ai tributi locali.

Tale argomentazione è condivisa dalla citata deliberazione n. 40/2021/PAR della Sezione regionale di controllo per la Toscana, che ha ritenuto il quesito oggettivamente ammissibile, secondo la quale escludere *“la falciatura dei tributi al di fuori dell'istituto della transazione fiscale [...] renderebbe i tributi locali più garantiti di quelli erariali nonostante i primi siano assistiti da un privilegio di grado inferiore rispetto a quelli erariali: tale opzione interpretativa determinerebbe infatti la possibilità di transare crediti più garantiti imponendo il soddisfacimento per intero dei crediti assistiti da minori garanzie”*.

Lo stesso articolo 182 ter, primo comma, stabilisce che, se il credito tributario oggetto di transazione è assistito da privilegio, *“la percentuale, i tempi di pagamento e le eventuali garanzie non possono essere inferiori o meno vantaggiosi rispetto a quelli offerti ai creditori che hanno un grado di*

*privilegio inferiore o a quelli che hanno una posizione giuridica e interessi economici omogenei a quelli delle agenzie e degli enti gestori di forme di previdenza e assistenza obbligatorie”.*

Da sottolineare, infine, come l'eventuale accordo con il debitore per la ristrutturazione dei debiti, ai sensi dell'art. 182 *bis*, corrisponda ad una attività della Pubblica Amministrazione vincolata all'interesse pubblico e che trova espressione nella convenienza dell'accordo, rispetto all'alternativa liquidatoria o ad altre possibili soluzioni.

#### **P.Q.M.**

la Sezione regionale di controllo per l'Umbria esprime il proprio parere sulle questioni riportate nella premessa in fatto della presente deliberazione nei seguenti termini: *“è possibile per un Comune dare il proprio assenso ad un accordo, avente ad oggetto crediti tributari, con un imprenditore in crisi per la ristrutturazione dei debiti ai sensi dell'art. 182 bis del RD 16 marzo 1942, n. 267, fermo restando il rispetto di tutti i requisiti di legge, mentre non è applicabile la disciplina della transazione fiscale, derogatoria rispetto al principio dell'indisponibilità dell'obbligazione tributaria, ad eccezione delle fattispecie tassativamente previste dall'art. 182 ter del R.D. n. 267/1942, ossia per i soli tributi amministrati dalle Agenzie fiscali”.*

#### **DISPONE**

che, a cura della Segreteria, copia della presente deliberazione sia trasmessa al Comune di Perugia, per il tramite del Consiglio delle Autonomie locali dell'Umbria.

Così deliberato nella camera di consiglio del 13 luglio 2022.

Presidente f.f. - estensore

*Acheropita Mondera*

depositato il 13 luglio 2022  
il Preposto della Sezione  
Dott.ssa Antonella Castellani