



## CORTE DEI CONTI

### Sezione regionale di controllo per la Toscana

composta dai magistrati:

Maria Annunziata	RUCIRETA	Presidente
Francesco	BELSANTI	Consigliere, relatore
Paolo	BERTOZZI	Consigliere
Patrizia	IMPRESA	Consigliere
Fabio	ALPINI	Primo Referendario
Rosaria	DI BLASI	Referendario
Anna	PETA	Referendario

nell'adunanza del 15 giugno 2021 svolta da remoto ex art. 85, comma 3, lett. e) del D.L. 17 marzo 2020, n. 18, convertito nella legge 24 aprile 2020 n. 27, emergenza epidemiologica COVID-19;

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

VISTO il testo unico delle leggi sulla Corte dei conti, approvato con r.d. n. 1214 del 12/07/1934, e successive modificazioni;

VISTA la l. n. 20 del 14/1/1994, recante disposizioni in materia di giurisdizione e controllo della Corte dei conti, e successive modificazioni;

VISTA la l. n. 131 del 5/6/2003, recante disposizioni per l'adeguamento dell'ordinamento della Repubblica alla l. cost. n. 3 del 18/10/2001;

VISTO il regolamento n. 14/2000 per l'organizzazione delle funzioni di controllo della Corte dei conti, deliberato dalle Sezioni riunite in data 16/06/2000, e successive modificazioni;

VISTE le deliberazioni della Sezione Autonomie approvate nelle adunanze del 27/4/2004 e del 4/6/2009, aventi ad oggetto indirizzi e criteri generali per l'esercizio dell'attività consultiva da parte delle Sezioni regionali di controllo;

VISTA la deliberazione della Sezione delle Autonomie n. 5/AUT/2006, che ha precisato i soggetti legittimati alla richiesta e l'ambito oggettivo della funzione consultiva intestata alle Sezioni territoriali;

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

VISTA la convenzione del 16/06/2006 tra Sezione regionale di controllo, Consiglio delle autonomie locali e Giunta regionale Toscana in materia di "ulteriori forme di collaborazione" tra Corte ed autonomie, ai sensi dell'art. 7, comma 8 della l. n. 131/2003;

VISTO il Decreto del Presidente della Corte dei conti, n. 139 del 3 aprile 2020, recante "Regole tecniche ed operative in materia di coordinamento delle Sezioni regionali di controllo in attuazione del decreto legge n. 18/2020", nonché il decreto presidenziale 18 maggio 2020, contenente "Regole tecniche e operative in materia di svolgimento delle camere di consiglio e delle adunanze in videoconferenza e firma digitale dei provvedimenti dei magistrati nelle funzioni di controllo della Corte dei conti";

VISTA la richiesta di parere presentata in data 29 aprile 2021 dal Sindaco del comune di Livorno, come di seguito meglio specificata;

VISTA l'ordinanza presidenziale con cui è stata convocata la Sezione per l'odierna adunanza;

UDITO il relatore consigliere Francesco Belsanti;

### **PREMESSO IN FATTO**

Con nota acquisita al protocollo della Sezione in data 29 aprile 2021 al n. 4419, il Sindaco del comune di Livorno - per il tramite del Consiglio delle Autonomie Locali - ha formulato un'articolata richiesta di parere ex art. 7, comma 8, L. n. 131/2003.

Il Sindaco premette che il Comune risulta creditore nei confronti di una società cooperativa, la quale ha recentemente proposto istanza di ammissione alla procedura di concordato preventivo ex art. 161 R.D. n. 267/1942 (cd. Legge

Fallimentare). Il Sindaco rappresenta, altresì, che la società avrebbe manifestato l'intendimento di presentare all'Ente una proposta di ristrutturazione dei debiti ex art. 182 bis R.D. n. 267 citato.

Considerato che i crediti *de quibus* sono rappresentati, in parte, da crediti IMU, in parte da crediti per oneri di urbanizzazione non più garantiti da polizza fideiussoria, il Sindaco del comune di Livorno 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. 182Bis e 182ter Legge fallimentare e se, oltre ai crediti oggettivamente di natura tributaria (IMU e relative sanzioni), possano essere oggetto dell'accordo anche i crediti vantati dal Comune per oneri di urbanizzazione e/o costo di costruzione derivanti da permessi di costruire ex art. 10 D.P.R. 380/2001 e ss.mm.ii.

#### **CONSIDERATO IN DIRITTO**

Secondo ormai consolidati orientamenti assunti dalla giurisprudenza contabile in tema di pareri da esprimere ex art. 7, comma 8, l. n. 131/2003, occorre verificare in via preliminare l'integrazione dei necessari requisiti di ammissibilità, sia sotto il profilo soggettivo, con riferimento alla legittimazione dell'organo richiedente, sia sotto il profilo oggettivo, concernente l'attinenza alla materia della contabilità pubblica, così come nel tempo perimetrata dalle Sezioni riunite e dalla Sezione delle autonomie. Il legittimo esercizio della funzione consultiva presuppone, inoltre, che la richiesta di parere contenga quesiti di carattere generale ed astratto, sì da escludere che la Sezione regionale di controllo possa ingerirsi nella concreta attività gestionale dell'ente ovvero esprimere valutazioni in merito a singoli procedimenti o comportamenti, così finendo per interferire con le attività di altri organi magistratuali.

Nel caso di specie, la richiesta di parere del Comune di Livorno deve ritenersi ammissibile sotto il profilo soggettivo in quanto formulata dal Sindaco, quale legale rappresentate dell'Ente, attraverso il Consiglio delle autonomie

locali.

La richiesta è da ritenersi, poi, ammissibile anche sotto il profilo oggettivo in quanto, espunto ogni riferimento all'adozione di atti di natura gestoria, sui quali resta precluso l'esercizio dell'attività consultiva da parte della Sezione, si ritiene che in realtà essa riguardi la corretta interpretazione degli articoli 182 bis e 182 ter della legge fallimentare.

Tali norme sono inserite in quadro regolamentare riferito alle imprese in crisi ed alle procedure concorsuali, che consente all'imprenditore, in presenza di determinati presupposti, di trovare una soluzione ad uno stato di crisi o difficoltà finanziaria ricorrendo tra l'altro, agli istituti richiamati nella richiesta di parere: ristrutturazione del debito e transazione fiscale.

Ma allo stesso tempo, laddove nelle procedure di risanamento dell'attività imprenditoriale siano implicate pubbliche amministrazioni, le norme richiamate coinvolgono anche interessi pubblici riferiti alla tutela di posizioni creditorie che incidono indubbiamente sul bilancio degli enti in termini di riduzione delle entrate (e hanno conseguentemente riflessi sui fini che l'Ente deve realizzare a vantaggio della collettività amministrata).

Pertanto, per tale aspetto, la norma ha una valenza pubblicistica ed il quesito è sussumibile nella materia della contabilità pubblica latamente intesa, in quanto riferita al regime delle entrate e, in particolare, delle riscossioni di crediti delle pubbliche amministrazioni.

La Sezione precisa che, una volta individuata la corretta interpretazione della disposizione normativa, spetterà all'Ente, nella propria discrezionalità, applicare alle fattispecie concrete i principi enunciati.

Le norme richiamate nella richiesta di parere si inseriscono all'interno delle procedure di risanamento delle imprese in crisi previste dalla legge fallimentare e disciplinano, nell'ambito della procedura di concordato preventivo, alcuni strumenti che consentono all'imprenditore di trovare possibili soluzioni alla propria posizione debitoria.

L'art. 182 bis disciplina l'accordo di ristrutturazione dei debiti che permette

all'imprenditore in difficoltà, non necessariamente insolvente, di stipulare un contratto con i suoi creditori (che vantino pretese per un ammontare pari ad almeno il 60% dei debiti complessivi dell'imprenditore) per modificare i termini contrattuali delle posizioni debitorie originarie nell'ammontare e nei tempi di pagamento. L'accordo, corredato della richiesta documentazione, deve essere presentato al Tribunale per l'omologazione unitamente ad una relazione, redatta da un professionista (in possesso dei requisiti richiesti dall'art. 67, III comma, lett d, L.F.), che attesti l'attuabilità dell'accordo stesso e la sua idoneità ad assicurare il regolare pagamento dei creditori che ne sono rimasti estranei.

L'art. 182 ter, invece, disciplina la transazione fiscale, che prevede la possibilità di convenire il pagamento in misura ridotta o dilazionata dei crediti tributari privilegiati e chirografari, sia quelli iscritti che non iscritti a ruolo, nell'ambito del concordato preventivo o dell'accordo di ristrutturazione dei debiti (l'istituto è praticabile soltanto in presenza dei presupposti che rendono ammissibili dette procedure). Alla transazione possono avere accesso soltanto gli imprenditori che si trovino in stato di crisi e che, ai sensi dell'art. 1 della Legge fallimentare, sono soggetti alle disposizioni sul fallimento e sul concordato preventivo.

Per motivi di ordine logico il Collegio ritiene opportuno valutare *in primis* la disposizione normativa individuata dall'art 182 ter.

Il dato letterale della norma individua i crediti che possono essere oggetto di transazione fiscale: l'istituto può trovare applicazione per i tributi amministrati dalle agenzie fiscali (ad eccezione di quelli costituenti risorse proprie dell'Unione Europea), nonché per i contributi amministrati dagli enti di previdenza e assistenza obbligatori. Ne rimangono esclusi, per espressa previsione di legge, l'IVA e i crediti fiscali derivanti da ritenute alla fonte operate e non versate, per i quali, tuttavia, può essere richiesta la dilazione nel pagamento e la falciatura di sanzioni e interessi.

La norma non prevede espressamente, invece, la transazione per i tributi dovuti agli enti locali, che sovente costituiscono una parte ingente del debito

fiscale del contribuente. Difatti, l'art. 182 ter prevede quale criterio per individuare i tributi che possono essere oggetto di transazione fiscale, il soggetto che gestisce il tributo indipendentemente dalla natura o dalla tipologia del credito o della spettanza del gettito: possano essere inseriti nella proposta di transazione soltanto i tributi che sono gestiti dalle Agenzie fiscali o dagli enti gestori di forme di previdenza e assistenza obbligatorie.

Pertanto, nella transazione possono essere ricompresi:

- i tributi erariali, in quanto certamente amministrati dalle Agenzie fiscali;
- i tributi che, se pur di spettanza di altri enti, vedono le competenze gestionali demandate, ex lege, all'Agenzia delle Entrate (tasse automobilistiche, addizionali regionali e comunali).

Per quanto riguarda i tributi locali, si ritiene che possano entrare nel campo di applicazione dell'art. 182 ter quelli attribuiti alla gestione delle Agenzie fiscali da una convenzione tra l'ente locale e l'Agenzia stessa.

Ad esempio, come evidenziato dalla dottrina, l'art. 57 del D.Lgs. n. 300 del 1999, al secondo comma prevede che *“le Regioni e gli Enti locali possono attribuire alle agenzie fiscali, in tutto o in parte, la gestione delle funzioni ad essi spettanti, regolando con autonome convenzioni le modalità di svolgimento dei compiti e gli obblighi che ne conseguono”*; e pertanto non è da escludere che un ente locale attribuisca il potere di gestione dei propri tributi alle Agenzie fiscali, che divengono pertanto responsabili dell'attività di accertamento (quantificazione della base imponibile e liquidazione del tributo).

Ad eccezione dei crediti tributari appena individuati, in considerazione della chiarezza del dato letterale della norma, nel campo di applicazione dell'art. 182 ter non possono rientrare ulteriori situazioni creditorie di spettanza degli enti locali (ossia quelli che non risultino amministrati dalle agenzie fiscali).

Pertanto, la Sezione ritiene di poter dare una prima risposta al quesito posto dal Comune di Livorno, affermando come l'art. 182 ter possa trovare applicazione anche ai tributi locali, qualora gli stessi siano amministrati dalle Agenzie Fiscali.

Si pone poi il problema di individuare la sorte di tutti gli altri crediti di spettanza dell'ente locale (non solo quelli tributari) che non possono essere oggetto di transazione fiscale.

Una soluzione, proposta dalla dottrina, escluderebbe la falcidia dei tributi al di fuori dell'istituto della transazione fiscale con la conseguenza che se il tributo non rientra tra quelli che possono essere inseriti nella proposta di transazione di cui all'art. 182 ter, esso dovrà essere pagato necessariamente per intero.

Tale conclusione appare estremamente rigida e contraria anche alla *ratio* degli istituti previsti dalla legge fallimentare.

Una simile soluzione 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.

Inoltre, considerando che la norma in esame è espressione di un "*favor*" nei confronti dell'impresa in crisi, la salvaguardia della cui attività commerciale rappresenta il fine principale del sistema normativo in esame, riconoscere ai tributi locali una forza tale da richiederne sempre l'integrale soddisfacimento frustrerebbe le stesse finalità della normativa fallimentare in quanto, con ogni probabilità, l'impresa in crisi non sarebbe in grado di soddisfare integralmente i crediti dell'ente locale. Ciò determinerebbe conseguenze estremamente negative per l'imprenditore e la propria attività.

Come ha osservato attenta dottrina, l'art. 182 ter ha previsto che se il credito è assistito da privilegio, la percentuale di soddisfacimento, i tempi di pagamento e le eventuali garanzie (offerte dal debitore) non possono essere inferiori a quelle offerte (dal debitore) ai creditori che hanno un grado di privilegio inferiore.

Nel caso di specie, il credito dell'ente locale è assistito da privilegio postergato rispetto ai tributi erariali, motivo per cui questi non potrebbero avere un trattamento deteriore rispetto al primo che, secondo l'interpretazione

restrittiva, dovrebbe trovare integrale soddisfacimento. Lo stesso soddisfacimento che, a questo punto, sulla base dell'inciso normativo ricordato, dovrebbe spettare al credito erariale, con conseguente esclusione della transazione fiscale.

Appare più aderente alle finalità perseguite dagli istituti in esame l'interpretazione per la quale, al di fuori della transazione fiscale, i crediti (non solo fiscali) riferiti agli enti locali possano comunque essere oggetto di accordo "transattivo" (con riduzione dell'ammontare del debito, dilazione di pagamento, ecc.), così come previsto per tutti gli altri crediti nell'ambito del concordato preventivo o dell'accordo di ristrutturazione.

Proprio quest'ultimo, pertanto, potrà essere lo strumento a cui l'imprenditore può ricorrere per attenuare la pressione dei tributi e dei crediti degli enti locali, nei modi previsti dall'art. 182 bis.

Ciò in conformità all'obiettivo del sistema normativo in esame, che è quello di evitare all'imprenditore in crisi il dissesto irreversibile dell'impresa consentendogli di ridurre in termini percentuali i crediti fiscali (e non), diversi da quelli oggetto di transazione.

Pertanto, la Sezione ritiene di poter rispondere al quesito posto dal Comune di Livorno, affermando come l'art. 182 bis possa trovare applicazione ai crediti, non solo tributari, di spettanza degli enti locali, qualora non possano essere oggetto di transazione fiscale ai sensi dell'art. 182 ter.

Impregiudicate le valutazioni dell'Ente circa la ricorrenza di tutti i presupposti richiesti dalle due norme per l'applicazione degli istituti ivi previsti e ferme restando le ulteriori valutazioni di ordine discrezionale che l'Ente effettuerà nel perseguimento degli interessi pubblici di cui è titolare.

\* \* \*

Nelle suesposte considerazioni è il deliberato della Corte dei conti - Sezione regionale di controllo per la Toscana - in relazione alla richiesta formulata dal comune di Livorno, con la nota in epigrafe indicata.



Copia della presente deliberazione sarà trasmessa al Presidente del Consiglio delle autonomie locali della Regione Toscana e, per conoscenza, al Sindaco del Comune richiedente.

Così deciso nella Camera di consiglio da remoto del 15 giugno 2021.

Il relatore  
Francesco Belsanti  
(firmato digitalmente)

Il presidente  
Maria Annunziata Rucireta  
(firmato digitalmente)

Depositata in Segreteria il 2 luglio 2021  
Il funzionario preposto al Servizio di supporto  
Claudio Felli  
(firmato digitalmente)