

COMUNICAZIONI DELLA CONFEDERAZIONE AGLI ENTI ASSOCIATI

15/2011

AGLI ENTI ASSOCIATI

INFORMAZIONI AMMINISTRATIVE ED APPROFONDIMENTI

Linee guida in materia di accertamento e riscossione delle entrate negli enti locali

A seguito delle verifiche sulla sana gestione nella modalità di indagini trasversali su enti locali della regione Toscana, la Sezione regionale della Corte dei Conti ha avuto modo di analizzare il meccanismo di riscossione delle entrate tributarie degli enti locali riscontrando elementi utili ai fini della gestione del servizio stesso, dai quali sono state tratte le linee guida in materia di accertamento e riscossione delle entrate negli enti locali contenute nella deliberazione n. 15 del 21 marzo 2011.

Intanto sulla Gazzetta Ufficiale n. 74 del 31 marzo 2011 è stato pubblicato il DPCM che proroga al 31 dicembre 2011 il termine di scadenza per l'obbligo di affidare esclusivamente a mezzo gara le attività connesse alla riscossione dei tributi e delle altre entrate comunali.

Pertanto fino al 31 dicembre 2011 la riscossione per legge di Equitalia è automaticamente prorogata.

Di seguito le linee guida accertamento e riscossione delle entrate negli enti locali:

- La fase dell'accertamento: fondamenti generali
- La riscossione coattiva - il quadro normativo
- Gli adempimenti procedurali dei concessionari della riscossione
- Gli adempimenti del responsabile del servizio economico - finanziario
- Gli adempimenti dei responsabili dei servizi

La fase dell'accertamento: fondamenti generali:

L'accertamento, ai sensi dell'art. 179 TUEL consiste nella rilevazione contabile di un diritto di credito sorto nell'esercizio finanziario e presuppone che i responsabili del servizio, in qualità di generatori delle singole risorse d'entrata, siano direttamente responsabili, in via esclusiva, della correttezza amministrativa; pertanto essi devono porre in atto quanto necessario, in diritto e in fatto, per l'acquisizione delle risorse, trasmettendo al Servizio Finanziario copia della documentazione in base alla

quale si è proceduto all'accertamento dell'entrata come previsto dall'art. 179 del D.Lgs. 18-08-2000 n. 267 (TUEL).

La documentazione deve consentire di giustificare la ragione del credito e la sussistenza di un idoneo titolo giuridico, di individuare il debitore, di quantificare la somma da incassare e fissare la scadenza per l'annotazione nelle scritture contabili dell'ente; in assenza di tali elementi non può procedersi a imputare l'accertamento di entrata sul pertinente capitolo (principio contabile 2/10-11 Osservatorio sulla finanza locale).

In base al principio di integrità, l'accertamento va operato in corrispondenza e per l'ammontare del singolo credito maturato nell'esercizio, ancorché incerto perché giudiziariamente controverso, ovvero di dubbia o difficile esazione; al fine di garantire di poter disporre di risorse certe, definite ed esigibili, nella formazione del risultato di amministrazione, solo i crediti assolutamente inesigibili non vanno ricompresi nel rendiconto.

Il presupposto è che, ai fini dell'accertamento dell'entrata, il credito sia certo, liquido ed esigibile, dove la certezza si ha in presenza di un idoneo titolo giuridico in cui esso trova fondamento;

la liquidità sussiste se ne è determinato o determinabile l'ammontare;
l'esigibilità sussiste qualora sia maturato nell'esercizio.

In riferimento alle entrate tributarie, il principio contabile 2/17 stabilisce che "un'entrata tributaria è accertabile soltanto dopo che sia stato formato il ruolo, o acquisita la denuncia, o ricevuto il versamento effettuato in autoliquidazione, o comunicato il gettito dal soggetto legalmente competente, o divenuto definitivo l'atto di accertamento o di liquidazione dell'ufficio fiscale competente".

In base a detti principi, pertanto, l'ente accerta i possibili crediti tributari riportando a residuo quanto non riscosso nell'esercizio finanziario e, conseguentemente, eliminando ogni anno, totalmente o parzialmente, i residui attivi riconosciuti formalmente insussistenti. Per ogni tributo di competenza dell'ente va individuato un responsabile dell'organizzazione gestionale attinente il tributo stesso, avuto riguardo in particolare alle attività inerenti la gestione del tributo (organizzazione dell'ufficio, ricezione delle denunce; riscossioni; informazioni ai contribuenti; controllo, accertamento, liquidazione, applicazione delle sanzioni tributarie), l'apposizione del visto di esecutorietà sui ruoli di riscossione, ordinaria e coattiva e, in caso in cui la gestione del tributo sia affidata a terzi, la cura dei rapporti con il concessionario e del controllo della gestione.

Per le entrate extratributarie, l'accertamento avviene sulla base delle riscossioni avvenute e degli ordinativi d'incasso, delle fatture e dei relativi titoli fiscali sostitutivi emessi, dei contratti in essere e delle liste di carico formate, nonché sulla base di atti autorizzativi, concessivi o accertativi dell'ente locale.

E' attribuito ai responsabili dell'entrata il compito di provvedere alle procedure esecutive nei confronti dei debitori del Comune. Qualora la riscossione delle entrate sia stata affidata a terzi, ai sensi dell'art. 52, comma 5, lett. b) del D.Lgs. 15 dicembre 1997 n. 446 e s.m., il responsabile dell'entrata vigila sull'osservanza della relativa convenzione d'affidamento.

E' nei compiti del responsabile del servizio individuare l'incaricato speciale della riscossione che - in quanto tale - assume la figura di agente contabile e quindi tenuto alla resa del conto alla Corte dei Conti, per il tramite dell'Amministrazione di appartenenza. Le operazioni di parificazione contraddistinguono la fase preliminare della rendicontazione finanziaria e comprendono i riscontri, le verifiche e la corretta rilevazione nella contabilità finanziaria dell'ente del conto del tesoriere e dei conti degli altri agenti contabili. Le procedure di riscossione coattiva iniziano di regola soltanto dopo che sia decorso inutilmente l'ulteriore termine assegnato per l'adempimento con atto di contestazione.

La riscossione coattiva - il quadro normativo:

Torna utile a questo riguardo esaminare il quadro normativo su cui poggia la materia della riscossione delle entrate tributarie e patrimoniali dell'ente. In linea generale, in tema di attività di riscossione dei tributi, il decreto legge n. 203 del 30 settembre 2005, convertito nella legge n. 248 del 2005, ha modificato il sistema di riscossione in Italia, comportando, a decorrere dal 1° ottobre 2006, la soppressione dell'allora vigente sistema di affidamento in concessione del servizio nazionale della riscossione, disponendo che l'attribuzione delle funzioni all'Agenzia delle Entrate, attraverso l'affidamento del servizio ad un nuovo organismo di diritto privato - Riscossione SpA (oggi Equitalia SpA) - interamente partecipato dall' Agenzia delle Entrate (51%) e dall'INPS (49%).

Tale società ha acquisito successivamente le partecipazioni di tutte le società concessionarie, svolgendo la propria attività quale holding delle stesse.

La medesima legge ha imposto agli enti locali il divieto, a partire dal 1° gennaio 2006, di svolgere l'attività di riscossione a mezzo ruoli ai sensi del DPR 602/73, riservando tale possibilità ai soli agenti della riscossione.

Difatti, l'art.36, comma 2 del D.L. 31 dicembre 2007, n.248, convertito nella legge 28 febbraio 2008, n.31, ha stabilito che "La riscossione coattiva dei tributi e di tutte le altre entrate degli enti locali continua a poter essere effettuata con:

a) la procedura dell'ingiunzione di cui al regio decreto 14 aprile 1910, n. 639, seguendo anche le disposizioni contenute nel titolo II del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602, in quanto compatibili, nel caso in cui la riscossione coattiva è svolta in proprio dall'ente locale o è affidata ai soggetti di cui all'articolo 52, comma 5, lettera b), del decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446;

b) la procedura del ruolo di cui al decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602, se la riscossione coattiva è affidata agli agenti della riscossione di cui all'articolo 3 del decreto-legge 30 settembre 2005, n. 203, convertito, con modificazioni, dalla legge 2 dicembre 2005, n. 248".

Allo stato attuale qualsiasi affidamento a terzi delle attività di riscossione coattiva o volontaria deve avvenire con procedura ad evidenza pubblica di cui all'art. 52 della D.Lgs. n. 446/97.

Pertanto, anche a tutela del contribuente, l'affidamento della gestione a privati deve essere motivata, esplicitando la convenienza del progetto riguardo al raffronto costi-benefici con i modi di gestione interna e con la considerazione del livello di qualità del servizio e del diverso grado di efficienza raggiungibile, nel rispetto della normativa in materia che impone (art.52, comma 5 del D. Lgs. 15 dicembre 1997, n. 446, come da ultimo modificato dalla Legge 24 dicembre 2007, n. 244) che "I regolamenti (degli enti locali), per quanto attiene all'accertamento e alla riscossione dei tributi e delle altre entrate, sono informati ai seguenti criteri:

a) l'accertamento dei tributi può essere effettuato dall'ente locale anche nelle forme associate previste negli articoli 24, 25, 26 e 28 della legge 8 giugno 1990, n. 142 (convenzioni, consorzi, unioni di comuni e comunità montane);

b) qualora sia deliberato di affidare a terzi, anche disgiuntamente, l'accertamento e la riscossione dei tributi di tutte le entrate, le relative attività sono affidate, nel rispetto della normativa dell'Unione europea e delle procedure vigenti in materia di affidamento della gestione dei servizi pubblici locali. Difatti, ai sensi dell'art. 3, comma 4, lett. b), del D.L. 30 settembre 2005 n. 203, convertito in legge, con modificazioni, dall'art. 1 della Legge 2 dicembre 2005, n. 248, entrata in vigore il giorno successivo a quello della sua pubblicazione, Equitalia spa - ovvero le società dalla stessa partecipate denominate "agenti della riscossione" - può effettuare "le attività di riscossione spontanea, liquidazione ed accertamento delle entrate, tributarie o patrimoniali, degli enti pubblici, anche territoriali e delle loro società partecipate, nel rispetto di procedure di gara ad evidenza pubblica."

Tale quadro normativo sottintende che l'attività svolta del concessionario della riscossione potrebbe configurarsi come esercizio di una funzione pubblica, strumentale ad una funzione di cui resta titolare l'ente pubblico concedente, dalla quale non possono non discendere degli obblighi informativi; difatti sussiste, nel nostro ordinamento giuridico, un preciso onere di verifica delle dichiarazioni dei concessionari.

Gli adempimenti procedurali dei concessionari della riscossione:

Ai sensi dell'art.19, comma 2, del decreto legislativo n. 112/1999, il concedente ha diritto ad avere comunicazione "anche in via telematica, con cadenza annuale, dello stato delle procedure relative alle singole quote comprese nei ruoli; la prima comunicazione è effettuata entro il diciottesimo mese successivo a quello di consegna del ruolo. Tale comunicazione è effettuata con le modalità stabilite con decreto del Ministero delle Finanze" (D.M. 17-9-1999), pena la decadenza dal diritto al discarico e l'irrogazione delle sanzioni amministrative previste dall'art. 53 del medesimo testo normativo.

Ulteriori disposizioni del decreto legislativo n. 112/1999 prevedono obblighi informativi a carico del Concessionario, come l'art.23, a norma del quale il Concessionario deve rendere all'Ente la contabilità delle riscossioni, secondo le modalità stabilite dal D.M. 17-9-1999.

Tale decreto ministeriale, all'art.1, prevede che i Concessionari debbano rendere "ogni bimestre" una contabilità amministrativa dettagliata, distinta "in due parti; la prima riguarda le operazioni relative alla competenza dell'anno e la seconda quelle riferite ai residui", e contenente un insieme di dati utili alla gestione dell'ente

Analogamente, l'art.36 del decreto legislativo n. 112/1999 stabilisce che "entro la fine di ogni mese il concessionario trasmette al soggetto creditore che ha formato il ruolo, anche in via telematica, e con le modalità stabilite con decreto ministeriale" non solo l'andamento delle riscossioni, ma anche "le informazioni relative allo svolgimento del servizio".

Questa disciplina, dettata per le amministrazioni statali, è portatrice di un principio generale che gli enti locali potrebbero recepire nei propri regolamenti di contabilità - espressione dell'autonomia regolamentare costituzionalmente tutelata - imponendo al concessionario di presentare la contabilizzazione (e rendicontazione) delle somme riscosse e rimaste da riscuotere, al fine di verificare l'efficacia delle procedure di riscossione dettata dal percorso intrapreso dal legislatore improntato al federalismo fiscale che afferma l'autonomia delle entrate dell'ente locale rispetto ai trasferimenti statali (in tal senso anche la Sezione regionale Calabria con deliberazioni: n. 184 del 21 marzo 2009 e n. 160 del 30 marzo 20102);

tra l'altro la L. 42/09, rubricata "Delega al Governo in materia di federalismo fiscale, in attuazione dell'articolo 119 della Costituzione", all'art. 2, comma 2, lettere u) e v), prevede, tra i principi e i criteri ai quali il governo debba attenersi nel legiferare in materia di federalismo fiscale, la "previsione di strumenti e meccanismi di accertamento e di riscossione che assicurino modalità efficienti di accreditamento diretto o di riversamento automatico del riscosso agli enti titolari del tributo; previsione che i tributi erariali compartecipati abbiano integrale evidenza contabile nel bilancio dello Stato", nonché "la definizione di modalità che assicurino a ciascun soggetto titolare del tributo l'accesso diretto alle anagrafi e ad ogni altra banca dati utile alle attività di gestione tributaria, assicurando il rispetto della normativa a tutela della riservatezza dei dati personali"; la stessa legge, all'art. 6, attribuisce alla Commissione parlamentare di vigilanza sull'anagrafe tributaria "il compito di effettuare indagini conoscitive e ricerche sulla gestione dei servizi di accertamento e riscossione dei tributi locali, vigilando altresì sui sistemi informativi ad essi riferibili".

Le criticità riscontrate ed i comportamenti degli enti in materia di accertamento delle entrate a mezzo ruoli E' compito delle sezioni regionali di controllo verificare le modalità di applicazione e funzionamento delle regole generali di contabilità e degli strumenti di coordinamento della finanza pubblica. Le segnalazioni di distorsioni e criticità possono, da un lato, contribuire a migliorare la normativa e, dall'altro, anticipare l'emergere di fenomeni nuovi, tali da incidere sull'efficacia delle norme poste a presidio del contributo delle amministrazioni pubbliche agli obiettivi di stabilità e crescita.

Proprio a riscontro di tale esigenza, questa Sezione, nell'attività di controllo sulla gestione esercitata in sede di indagine trasversale sul fenomeno dei residui attivi e passivi, ha riscontrato percentuali di incidenza dei residui da considerare vetusti sul totale dei residui notevolmente differenziate (si ha una scansione tra i vari enti che passa dallo 0% detenuto da una serie di comuni al 71,57%, con una media regionale che si attesta al 17,57% per i residui attivi e al 18,33% per i passivi³), per cui da un iniziale approfondimento su un campione di comuni (n. 29), nel corso del 2011 tale verifica si estenderà ulteriormente per ricomprendere anche enti che, pur non presentando residui di alta vetustà hanno una percentuale al di sotto del valore ritenuto fisiologico e che spingono per una gestione di sola cassa. Di talché in un momento di profondi cambiamenti strutturali e di avvio della fase di sperimentazione di federalismo aperto, le regole ed i principi contabili dovranno essere rigorosamente rispettati al fine di poter armonizzare e riscontrare su basi omogenee i dati contabili dei vari enti.

In base alle considerazioni sopra esposte e alle verifiche condotte sulla sana gestione nei confronti degli enti di medie e grandi dimensioni, si sono riscontrate particolari criticità che si riconducono all'adozione di modalità amministrative che non consentono il rispetto delle regole contabili. Ci si riferisce alla prassi, praticata da diversi enti, di provvedere all'accertamento per cassa di entrate tributarie e patrimoniali la cui riscossione è affidata a società esterne, spesso accompagnata da una non precisa contezza di quanto effettivamente spetti all'ente a seguito di quanto dato in carico al concessionario a titolo di riscossione coattiva o anche spontanea.

La Sezione di controllo della Toscana ha già avuto modo di soffermarsi sulla problematica della veridicità degli accertamenti di entrata, pur limitandosi ad indicare modalità di rilevazione contabile dei proventi in termini generali e limitati agli accertamenti dell'anno, in sede di predisposizione delle linee guida sui proventi delle sanzioni amministrative per violazioni al codice della strada, approvate con deliberazione n. 104 del 15 settembre 2010, nelle quali, affrontando il problema della corrispondenza tra accertamenti e riscossioni in riferimento a tali proventi, ha prospettato le diverse strade che, in base a principi di prudenza, gli enti possono adottare per valutare e trattare correttamente, ai fini contabili, il differenziale tra l'accertato e il riscosso dell'anno di competenza, ovvero:

- mediante la costituzione di un adeguato fondo svalutazione crediti che sia dimensionato in rapporto al grado di realizzo dei proventi medesimi rispetto all'importo annuo accertato operando in tal senso su un dato storico mediato (supposto 100 quale ammontare medio degli accertamenti del triennio, se il grado di realizzo annuo è pari al 40% il fondo dovrebbe tendere ad una cifra pari al 60% dell'ammontare accertato, pari al non riscosso);

- mediante la costituzione di un vincolo di indisponibilità sull'avanzo di amministrazione libero pari alla percentuale di mancato realizzo come sopra evidenziato;

- in via residuale mediante l'accertamento delle sanzioni secondo il principio di cassa, cioè provvedendo alla rilevazione del medesimo al momento dell'effettivo incasso da parte del Tesoriere, pur non essendo tale procedura corrispondente a corretti principi contabili."

La problematica che si intende ora affrontare riguarda l'accertamento delle somme date in carico al concessionario della riscossione e le modalità di rilevazione contabile delle medesime che, anche sulla base delle esperienze acquisite in sede di verifica sulla sana gestione nei confronti degli enti e dell'indagine trasversale sulla "gestione dei residui", risultano differenziate e non permettono di avere un sistema informativo contabile trasparente e chiaro, relativamente ai cespiti da riscuotere e affidati alla responsabilità dei soggetti esterni. La disamina della materia non può però prescindere da un quadro di riferimento delle modalità organizzative e gestionali che caratterizzano gli enti locali a partire dal ruolo e dalle funzioni svolte dal responsabile del servizio economico - finanziario e da tutti i responsabili di servizi che operano all'interno dell'ente.

Gli adempimenti del responsabile del servizio economico - finanziario:

In base a quanto stabilito dall'art.153 del TUEL il responsabile del servizio finanziario è preposto alla verifica della compatibilità delle previsioni di spesa e di veridicità delle previsioni di entrata proposte dai vari servizi, da iscriversi nelle previsioni di bilancio, alla verifica periodica del bilancio annuale o pluriennale ed alla stato di accertamento delle entrate e di impegno delle spese.

Le norme ed i principi contabili stabiliscono inoltre che l'accertamento e la riscossione delle entrate avvenga alle scadenze stabilite e in misura tale che assicuri un gettito che a fine esercizio non sia inferiore alla previsione, e che l'accertamento e la riscossione delle entrate evitino la costituzione di residui attivi che, per la loro consistenza, incidono sulla liquidità dell'ente.

Un ulteriore adempimento da parte del responsabile finanziario riguarda la verifica che la consistenza originariamente preventivata delle entrate correnti sia gradualmente realizzata, salvo inevitabili scostamenti che possono trovare compensazione reciproca anche con aggiustamenti di spesa in sede di assestamento generale del bilancio.

Inoltre, ai fini del rilascio delle certificazioni, il responsabile del servizio economico - finanziario è chiamato a valutare gli atti d'ufficio per poter attestare che il credito esiste ed è certo, liquido ed esigibile, oppure per rilevare l'insussistenza o l'inesigibilità dei crediti, riportando la situazione di bilancio all'effettiva realtà, attraverso la radiazione dei residui privi di fondamento.

I molteplici riferimenti normativi, il ruolo e la responsabilità del servizio economico - finanziario vedono il responsabile finanziario coinvolto nella varie fasi previsionali e gestionali nel sistema di governo, direzionale ed operativo, della gestione finanziaria ed economica in veste di coordinatore finanziario onde evitare frammentazioni al bilancio o al PEG; interviene pertanto nell'organizzazione dell'ente per tutelare la veridicità del bilancio e il grado di avanzamento degli atti di accertamento e di impegno. Alla rilevante funzione di coordinamento si affianca il precipuo limite di rispetto delle prerogative dei responsabili degli altri servizi ai quali l'organo esecutivo con il PEG ha affidato gli obiettivi di gestione e le dotazioni necessarie per conseguirli.

L'ordinamento opera pertanto un giusto equilibrio delle competenze tra il responsabile del servizio economico finanziario e i responsabili dei servizi: al responsabile del servizio finanziario viene preclusa la possibilità di modificare autonomamente gli stanziamenti di bilancio e le rilevazioni contabili, mentre agli altri responsabili di servizio vengono attribuiti rilevanti poteri di entrata e di spesa.

Tale organizzazione trova conferma in numerose norme del TUEL e, in particolare, avuto riguardo alla gestione delle entrate, stabilisce che "... il responsabile del procedimento con il quale viene accertata l'entrata trasmette al responsabile del servizio finanziario l'idonea documentazione (...) ai fini dell'annotazione nelle scritture contabili, secondo i tempi e i modi previsti dal regolamento di contabilità dell'ente".

Pertanto l'organizzazione dell'ente non può prescindere dall'inserimento del servizio economico - finanziario nell'area direzionale dell'ente, a garanzia di un continuo supporto ai processi decisionali di gestione e al processo di programmazione e controllo.

Gli adempimenti dei responsabili dei servizi:

Se da un lato il responsabile del servizio economico - finanziario ha il compito di coordinamento e di garante della corretta tenuta della contabilità dell'ente, dall'altro, opera con compiti direttivi, in qualità di destinatario dei principi contabili che orientano e guidano l'esercizio dell'attività gestionale.

Il quadro sopra delineato porta ad affermare che in materia di accertamento e riscossione delle entrate, le decisioni gestionali sono attribuite ai capi dei servizi quali diretti responsabili, sino alla fase di riscossione con il compito di assicurare la regolare tenuta della contabilità, di garantire gli equilibri di bilancio agendo stabilmente come punto di raccordo e di coordinamento tra gli amministratori ed i responsabili di servizio.

Le modalità di contabilizzazione secondo la Sezione L'attuale sistema, delineato dall'art. 3 della legge 248/05, non favorisce un corretto monitoraggio dell'attività di gestione della riscossione, in quanto l'affidamento delle entrate al concessionario della riscossione avviene nei confronti di entità private, facenti capo ad Equitalia, che esercitano la funzione per competenze provinciali. Tale strutturazione capillare crea una molteplicità di rapporti che rendono difficoltose le procedure di contabilizzazione e rendicontazione previste dalle disposizioni di legge e regolamentari, per cui sarebbe auspicabile che la società referente nell'ambito provinciale della sede in cui opera l'ente, costituisse il soggetto responsabile unico del procedimento.

In primo luogo occorre ribadire che la mancata rilevazione contabile di un diritto di credito sorto nell'esercizio finanziario viola le norme ed i principi contabili in materia di accertamento delle entrate. Tale evenienza comporta la sussistenza di un disallineamento delle scritture contabili con gli atti dei dirigenti e l'impossibilità di rilevare le successive fasi gestionali in termini di partite attive non riscosse secondo le normali procedure, nonché il ricorso allo strumento dell'esazione coattiva.

Le fasi successive debbono svolgersi secondo le indicazioni già fornite in ordine alle rilevazioni contabili delle contravvenzioni al codice della strada⁴, per cui a fronte di un 4 Il differenziale tra l'accertato e il riscosso dell'anno di competenza, ovvero:

adeguato fondo vincolato nell'ambito dell'avanzo di amministrazione, a presidio di eventuali situazioni di dubbia o incerta esigibilità, allorché tali partite vengono cancellate dalla contabilità e iscritte nel conto del patrimonio, la situazione economica dell'ente non subisce squilibri in quanto i minori accertamenti sono compensati da quota parte del fondo che si riduce di pari importo.

Il problema si pone nel caso in cui la procedura iniziale non sia correttamente rilevata, operando per lo più in termini di sola cassa o per accertamenti inferiori a quelli derivanti dalla effettiva situazione di diritto, per cui al fine di rispettare il principio della veridicità si impone di rappresentare in modo veritiero e corretto la situazione patrimoniale e finanziaria dell'ente e ciò implica che tutti i crediti anzidetti vengano egualmente riportati nelle evidenze contabili provvedendo contemporaneamente ad istituire, dal lato della spesa, uno specifico intervento a titolo di "Fondo svalutazione crediti" (in via prudenziale quale differenza tra l'ammontare iscritto a ruolo e quello potenzialmente riscuotibile facendo riferimento ad una serie storica indicativa della effettiva riscossione in conto dei ruoli emessi in precedenza).

Al riguardo, considerato che le partite in discussione sono riferite ad esercizi precedenti e ineriscono somme emesse a ruolo che già hanno subito un'evoluzione in termini di cassa o di poste inesigibili, occorre che l'ente fotografi la effettiva situazione dei medesimi ad una certa data (fine esercizio) e provveda in sede di riaccertamento dei residui attivi secondo quanto indicato al punto 46 - lettera f) dei principi contabili a confermare per un importo maggiore la sua previsione iniziale, ottenendo in tal modo un diverso residuo attivo da evidenziare nell'apposita colonna del conto del bilancio. Tale operazione, pur consistendo in una mera ricognizione contabile, implica la verifica dei requisiti essenziali per il mantenimento o lo stralcio dal conto del bilancio delle partite così iscritte. Durante tale verifica, da effettuarsi obbligatoriamente per ciascun singolo accertamento del residuo attivo proveniente dagli anni precedenti, o per singolo ruolo coattivo emesso, nel caso di mancata rilevazione contabile, l'ente deve mantenere un comportamento prudente, evitando di conservare tra i residui attivi del conto del bilancio i crediti dichiarati assolutamente inesigibili, quelli controversi e quelli riconosciuti di dubbia o difficile esazione e comunque premunirsi di costituire un fondo svalutazione crediti idoneo a bilanciare gli effetti negativi sul risultato di amministrazione.

I crediti di dubbia o incerta esigibilità, se stralciati dal conto del bilancio, si conservano nel conto del patrimonio, in apposita voce, sino al compimento dei termini di prescrizione o di dichiarazione di inesigibilità. La formazione di elenchi analitici dei crediti stralciati dal conto del bilancio, iscritti nell'inventario e conservati nel conto del patrimonio, perché di dubbia o difficile - mediante la costituzione di un adeguato fondo svalutazione crediti che sia dimensionato in rapporto al grado di realizzo dei proventi medesimi rispetto all'importo annuo accertato operando in tal senso su un dato storico mediato (supposto 100 quale ammontare medio degli accertamenti del triennio, se il grado di realizzo annuo è pari al 40% il fondo dovrebbe tendere ad una cifra pari al 60% dell'ammontare accertato, pari al non riscosso);

- mediante la costituzione di un vincolo di indisponibilità sull'avanzo di amministrazione libero pari alla percentuale di mancato realizzo come sopra evidenziato;

esazione, permette, altresì, di seguire l'evoluzione delle attività di esazione affidate a terzi e di procedere alla loro definitiva cancellazione una volta che sia stata dimostrata l'oggettiva impossibilità della loro realizzazione parziale o totale.

Il percorso come sopra delineato, se condotto dall'ente in modo puntuale, non deve determinare un effetto illusorio in relazione alla quantificazione dell'avanzo di amministrazione, in quanto gli eventuali maggiori accertamenti nel conto residui per iscrizione delle partite non rilevate contabilmente a suo tempo, in corrispondenza dei ruoli emessi ed in carico al concessionario della riscossione, debbono essere totalmente vincolati a presidio del buon esito delle partite stesse.

In ultimo si osserva che l'eventuale riferimento alla competenza dei singoli esercizi finanziari per rilevare le partite arretrate, può rappresentare un percorso altrettanto valido purché le stesse corrispondano al complessivo ammontare dei ruoli in essere. Pertanto per tali somme non ricorrenti si iscriverà un adeguato fondo svalutazione crediti nei termini sopra esposti; l'eventuale eccedenza positiva sarà destinata a finanziare partite non ripetitive di parte corrente o, preferibilmente, spese in conto capitale. Ai fini della determinazione dei limiti stabiliti dal legislatore (ad esempio per il comparto personale o per gli interessi passivi) in riferimento alle entrate ordinarie o alle spese correnti, tali partite straordinarie (entrate arretrate o dal fondo svalutazione crediti in uscita) non potranno essere conteggiate.

Al termine dell'esercizio, in sede di redazione di rendiconto, con l'accertamento dei residui potranno essere stralciate dal conto del bilancio le partite di dubbia o incerta esigibilità e quelle dichiarate inesigibili per confluire, le prime nell'inventario e nel conto del patrimonio, e le seconde stralciate in via definitiva da entrambi.

Pertanto in tale contesto viene inibita ogni possibilità di rilevazione contabile difforme dagli atti sottoscritti dai responsabili dei servizi e dalla documentazione atta a dimostrare il titolo giuridico di credito. Ciò configura una violazione delle norme e dei principi contabili per cui ogni e qualsiasi iniziativa assunta dal responsabile finanziario avviene in violazione alle medesime. Nel caso in cui il dirigente del servizio economico - finanziario già nella fase iniziale non abbia provveduto alla corretta rilevazione contabile dell'accertamento in base al provvedimento dirigenziale e tale comportamento sia confermato anche al momento dell'emissione del ruolo coattivo, in quanto, lo stesso, appellandosi al principio di prudenza, non provvede a registrare in contabilità l'importo o vi provvede per un importo inferiore a quello risultante dal ruolo medesimo, si pone in essere un comportamento non conforme alle norme giuridiche e contabili soprattutto in riferimento al principio di veridicità e trasparenza dei conti pubblici.

Pur nella pendenza delle partite di inesigibilità che la legge n. 25/2010, all'art.1, comma 12, ha prorogato al 30 settembre 2011, i responsabili dei servizi competenti debbono riscontrare durante l'intera gestione la fondatezza giuridica dei crediti in essere attraverso la verifica delle azioni condotte dal concessionario e, nel caso in cui si profilino situazioni di incerta esigibilità, provvedere allo stralcio delle medesime per l'iscrizione nel conto del patrimonio, sino alla richiesta di formale discarico da parte dell'agente contabile, in base alle procedure di cui al D.Lgs. 112/99 e successive modifiche.

L'esigenza di avere una chiara visione della situazione patrimoniale e finanziaria dell'ente è ancora più stringente proprio alla luce della normativa riguardante le "quote inesigibili"; su tale materia il D.L. 30.12.2009, n. 194 (milleproroghe), convertito in L. 25/2010, all'art.1, comma 12, concede un'ulteriore proroga, stabilendo che: "all'articolo 3, comma 12, del decreto-legge 30 settembre 2005, n. 203, convertito, con modificazioni, dalla legge 2 dicembre 2005, n. 248, le parole: "30 settembre 2007" sono sostituite dalle seguenti:

"30 settembre 2008" e le parole: "30 settembre 2010" sono sostituite dalle seguenti: "30 settembre 2011" ".

In pratica per tutti i ruoli consegnati al 30.9.2008 (prima era al 30.9.2007) le comunicazioni di inesigibilità sono presentate da Equitalia (e sue partecipate) entro il 30.9.2011 riproponendo, in tal modo, un sistema che trasla al futuro il discarico dei crediti inesigibili.

Altro elemento di diffusa criticità è rappresentato dalla mancata presentazione al termine dell'esercizio del conto del concessionario della riscossione dello stato di avanzamento dei ruoli, affidati alla responsabilità del medesimo che di fatto ostacola la verifica di conciliazione dei titoli giuridici di entrata iscritti in contabilità dell'ente, finanziaria e/o patrimoniale, con quella del soggetto responsabile nella cura delle riscossioni.

A questo proposito pur valutando con positività il fatto che di norma la società affidataria del servizio permette in tempo reale di esaminare l'andamento delle riscossioni suddivise per ciascun ruolo e quindi il costante andamento degli incassi, si riscontra che ciò avviene per alcuni limitati soggetti che operano nella provincia di appartenenza, mentre ne rimangono esclusi tutti quelli al di fuori. Tale comportamento omissivo dell'agente non deve costituire peraltro rappresentare motivo per l'ente di non effettuare una trasparente contabilizzazione della gestione dei tributi.

Bergamo, 04 aprile 2011

Confederazione delle Province
e dei Comuni del Nord