



**CORTE DEI CONTI**  
**SEZIONE REGIONALE DI CONTROLLO PER LE MARCHE**

nella camera di consiglio del 23 marzo 2022

composta dai magistrati:

Dott.	Vincenzo PALOMBA	- Presidente
Dott.ssa	Fabia D'ANDREA	- Consigliere
Dott.	Mario FIORENTINO	- Consigliere
Dott.	Fabio CAMPOFILONI	- Referendario ( <i>relatore</i> )
Dott.	Antonio MARSICO	- Referendario
Dott.	Fabio BELFIORI	- Referendario

ha adottato il seguente

**PARERE**

**Comune di Terre Roveresche (PU)**

Visto l'art. 100, comma 2, Cost.;

Visto il R.D. 12 luglio 1934, n. 1214 e s.m.i., recante il "*Testo Unico delle leggi sulla Corte dei conti*";

Vista la deliberazione delle Sezioni Riunite della Corte dei conti del 16 giugno 2000, n. 14, che ha approvato il "*Regolamento per l'organizzazione delle funzioni di controllo della Corte dei conti*", come modificata, dapprima, con le deliberazioni delle Sezioni Riunite del 3 luglio 2003, n. 2 e del 17 dicembre 2004, n. 1, nonché con deliberazione del Consiglio di Presidenza della Corte dei conti del 11 giugno 2008, n. 229 e, da ultimo, con provvedimento del Consiglio di Presidenza del 24 giugno 2011;

Visto l'art. 7, comma 8, 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 emanato da Corte conti, sez. aut., del. 27 aprile 2004, n. 4,

avente ad oggetto gli indirizzi e i criteri generali per l'esercizio dell'attività consultiva, come integrato da Corte conti, sez. aut., del. 3 luglio 2009, n. 9/INPR;

Vista la richiesta di parere del Sindaco del Comune di Terre Roveresche, pervenuta per il tramite del Consiglio delle Autonomie Locali (CAL) con nota prot. n. 4521 del 14 ottobre 2021.

Vista la nota presidenziale di convocazione dell'odierna camera di consiglio;

Vista le circolari del Segretario generale della Corte dei conti, 20 marzo 2020, n. 11 e 20 novembre 2020, n. 39;

Visto l'art. 85, comma 8-bis, Decreto-legge 17 marzo 2020, n. 18 (conv. in Legge 14 aprile 2020, n. 27), come mod. dall'art. 26-ter Decreto legge 14 agosto 2020, n. 104 (conv. in Legge 13 ottobre 2020, n. 126);

Visto il Decreto del Presidente della Corte dei conti, 1 aprile 2020, n. 139, recante *"Regole tecniche ed operative in materia di coordinamento delle sezioni regionali di controllo in attuazione del decreto legge n. 18/2020"*;

Visto il Decreto del Presidente della Corte dei conti 18 maggio 2020, n. 153, recante *"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"*;

Visto l'art. 221, comma 3 e ss., Decreto-legge 19 maggio 2020, n. 34 (conv. in Legge 17 luglio 2020, n. 77), recante *"Misure urgenti in materia di salute, sostegno al lavoro e all'economia, nonché di politiche sociali connesse all'emergenza epidemiologica da COVID-19 (Decreto Rilancio)"*;

Vista l'Ordinanza del Presidente del Consiglio dei ministri del 18 ottobre 2020;

Vista il Decreto del Presidente del Consiglio dei ministri del 24 ottobre 2020;

Visto l'art. 26, comma 1, Decreto-legge 28 ottobre 2020, n. 137 (conv. in Legge 18 dicembre 2020, n. 176), recante *"Ulteriori misure urgenti relative allo svolgimento delle adunanze e delle udienze dinanzi alla Corte dei conti durante il periodo di proroga dello stato di emergenza epidemiologica"*;

Visto il Decreto del Presidente della Corte dei conti n. 287 del 27 ottobre 2020;

Visto l'art. 6, comma 1, e 7 e l'All. A al Decreto-legge 23 luglio 2021, n. 105, recante *“Misure urgenti per fronteggiare l'emergenza epidemiologica da COVID-19 e per l'esercizio in sicurezza di attività sociali ed economiche”*;

Visto l'art. 1, comma 1, Decreto-legge 24 dicembre 2021, n. 221 (attualmente in attesa di conversione legislativa), recante la *“Proroga dello stato di emergenza nazionale e ulteriori misure per il contenimento della diffusione dell'epidemia da COVID-19”*;

Visto l'art. 16, comma 6, Decreto-legge 30 dicembre 2021, n. 228 (attualmente in attesa di conversione legislativa), recante *“Disposizioni urgenti in materia di termini legislativi”*;

Visto il Decreto del Presidente della Corte dei conti 31 dicembre 2021, n. 341, recante *“Regole tecniche e operative in materia di svolgimento in videoconferenza delle udienze del giudice nei giudizi innanzi alla Corte dei conti, delle camere di consiglio e delle adunanze, nonché delle audizioni mediante collegamento da remoto del pubblico ministero”*;

Udito il relatore, Dott. Fabio Campofiloni;

#### **PREMESSO CHE**

Con nota prot. n. 4521 del 14.10.2021, il Sindaco *pro tempore* del Comune di Terre Roveresche (PU) ha formulato, per il tramite del Consiglio delle autonomie locali (CAL), richiesta di parere, ai sensi dell'art. 7, comma 8, L. 131/2003, in merito alla natura di entrata corrente o meno attribuibile ai proventi derivanti dalla cessione dei certificati di crediti CO2 rilasciati dall'apposito ente certificatore a seguito della realizzazione di progetti di efficientamento ambientale promossi e realizzati dall'Ente locale.

In particolare, la richiesta di parere riferisce che il Comune di Terre Roveresche gestisce *“in economia”* il servizio di raccolta e smaltimento dei rifiuti solidi urbani. Nel 2019 l'Ente ha deliberato l'attivazione sul territorio della metodologia certificata *Carbon WastePrint*, l'unica nel programma nazionale certificata, ai sensi della normativa UNI EN ISO 14064-2:2012, dall'ente certificatore RINA Services s.p.a. Tale metodologia è finalizzata a stimolare l'adozione di comportamenti virtuosi da parte degli utenti, capaci di contribuire alla riduzione della mole dei rifiuti da smaltire e di misurare la conseguente riduzione dei quantitativi di CO2 immessi nell'atmosfera, in base ai parametri di rilascio della certificazione UNI EN ISO 14064-2:2012 da parte del soggetto terzo accreditato. Il rilascio di tale certificazione favorevole fa annualmente maturare in capo all'ente (o ad

altro soggetto economico) un diritto ad immettere in atmosfera quantitativi di CO<sub>2</sub> (anidride carbonica), incorporato in apposito certificato liberamente cedibile, dietro corrispettivo, in favore di altri operatori economici (c.d. mercato delle emissioni).

Il progetto di efficientamento ambientale e di riduzione delle emissioni inquinanti, varato dal Comune di Terre Roveresche, consiste nell'implementazione di un sistema di *"contabilizzazione degli svuotamenti delle diverse tipologie di rifiuto in modo tale da determinare l'impatto ambientale prodotto da ciascuna utenza all'interno del ciclo della gestione dei rifiuti solidi urbani con applicazione di premialità alle utenze virtuose nella determinazione della tariffa"*. A tal fine, l'Ente ha istituito, con il regolamento delle entrate proprie (approvato con delibera consiliare n. 50/2020, adottata ai sensi dell'art. 52 D.Lgs. 446/97), la TARIP (tariffa rifiuti puntuale) che prevede *"il riconoscimento di riduzioni individuali a consuntivo agli utenti che facciano registrare nel corso dell'anno un numero di ritiri del contenitore dei rifiuti inferiori a dei limiti prefissati definiti anche in funzione della dimensione del nucleo familiare"*, nel rispetto di quanto previsto dall'art. 1, comma 659, lett. e-bis), L. 147/2013 (interpolato dall'art. 36, comma 1, L. 221/2015), ai sensi del quale gli enti locali possono disporre riduzioni o agevolazioni della TARI nel caso di *"attività di prevenzione nella produzione di rifiuti, commisurando le riduzioni tariffarie alla quantità di rifiuti non prodotti"*.

A seguito di ciò, nel 2020, l'ente certificatore RINA Services s.p.a. ha attestato, in favore del Comune di Terre Roveresche, una *"riduzione delle emissioni di gas effetto serra misurato in crediti di CO<sub>2</sub>"* e, pertanto, il medesimo Comune chiede a questa Sezione un parere in merito alla natura giuridica di entrata corrente o in conto capitale dei proventi realizzati attraverso la collocazione sul mercato delle emissioni dei suddetti certificati di crediti di CO<sub>2</sub>, con tutte le conseguenze che ne derivano in ordine alla corretta individuazione della voce del piano dei conti cui imputare tale entrata ed alla corretta determinazione degli equilibri di bilancio.

Al riguardo, nella richiesta di parere, l'Ente ritiene irrilevante, ai fini della corretta applicazione del piano dei conti integrato (All. 6 al D.Lgs. 118/2011 e s.m.i.), la ricostruzione in termini di *"bene immateriale"* che la giurisprudenza tributaria (Cass. civ., sez. trib., sent. 10 ottobre 2019, n. 25492) ha dato del certificato CO<sub>2</sub>, in quanto, a detta del Comune, tale qualificazione sarebbe stata effettuata soltanto a fini fiscali, ossia con esclusivo riferimento all'individuazione dell'aliquota IVA applicabile alla cessione.

Viceversa, il Comune di Terre Roveresche ritiene che l'entrata derivante dalla cessione di questi crediti, se pur rilevante fiscalmente, sia da qualificare come *"entrata corrente"* e, quindi, in grado di contribuire, al pari delle entrate TARIP, *"all'integrale copertura dei costi individuati e classificati nel piano finanziario comprese le riduzioni e agevolazioni facoltative"*, tra cui quindi quelle di cui all'art 1, comma 659, lett. e-bis), L. n. 147/2013, riconosciute ai contribuenti per i quali nel corso dell'anno si sono misurati un numero di ritiri del contenitore dei rifiuti inferiori a dei limiti prefissati e definiti in tariffa.

#### CONSIDERATO CHE

L'art. 7, comma 8, L. n. 131/2003 stabilisce che *"le Regioni possono richiedere"* alle sezioni regionali di controllo della Corte dei conti *"pareri in materia di contabilità pubblica"* e che *"analoghe richieste possono essere formulate, di norma tramite il Consiglio delle autonomie locali, se istituito, anche da Comuni, Province e Città metropolitane"*.

Il consolidato orientamento della magistratura contabile (Corte conti, sez. aut., atto di indirizzo del 27 aprile 2004; Id., del. 17 febbraio 2006, n. 5/QMIG; Id., del. 29 aprile 2009, n. 9/QMIG; Id., del. 24 febbraio 2014, n. 3/QMIG; Corte conti, sez. riun. contr., del. 17 novembre 2010, n. 54/QMIG) ha chiarito che tale funzione consultiva è volta a *"fornire indicazioni generali di orientamento sulla dottrina e sulla giurisprudenza"* e che nella nozione di *"contabilità pubblica"* non possa esservi ricompresa qualsivoglia attività che abbia, comunque, direttamente o indirettamente, riflessi di natura finanziaria (ossia che comporti, direttamente o indirettamente, una spesa o, comunque, l'utilizzo di risorse pubbliche: aspetto, questo, che accomuna, pressoché indistintamente, quasi ogni ambito dell'azione amministrativa), pena altrimenti la vanificazione di qualsiasi portata delimitativa della norma e la surrettizia trasformazione della magistratura contabile in organo di consulenza generalizzata degli enti territoriali. Nella materia della contabilità pubblica, ai fini della perimetrazione oggettiva di tale funzione consultiva, andrebbe invece ricompreso soltanto il sistema di norme e principi che regola l'attività finanziaria e patrimoniale degli enti pubblici (ossia, gli aspetti relativi, ad esempio, alla disciplina dei bilanci e dei relativi equilibri, alla gestione delle entrate e delle spese, all'organizzazione finanziaria e contabile, alla disciplina del patrimonio, alle modalità di indebitamento, di rendicontazione e di controllo) oppure di quelle norme e principi inseriti nel quadro unitario di specifici obiettivi di contenimento della spesa pubblica

(soprattutto quella di parte corrente, quali appunto, ad esempio, quelle per il personale o per consumi intermedi), imposti dai principi di coordinamento della finanza pubblica contenuti in leggi finanziarie, in grado di ripercuotersi direttamente ed in maniera significativa sulla gestione finanziaria e sugli equilibri di bilancio dell'ente (*ex plurimis*, Corte conti, sez. contr. Marche, del. 14 giugno 2013, n. 2/PAR; Corte conti, sez. contr. Lazio, del. 10 gennaio 2013, n. 3/PAR; Corte conti, sez. contr. Puglia, del. 28 marzo 2013, n. 45/PAR).

Occorre quindi preliminarmente verificare la sussistenza dei requisiti di ammissibilità della richiesta di parere sotto il profilo sia soggettivo sia oggettivo.

Sulla specifica materia è inoltre intervenuta Corte conti, sez. contr. Marche, del. 27 novembre 2013, n. 77/PAR, dettando criteri e principi generali per la corretta attivazione della funzione consultiva presso la Sezione stessa.

#### *Ammissibilità sotto il profilo soggettivo*

Con riguardo alla legittimazione del soggetto richiedente, ai sensi del citato art. 7, comma 8, L. 131/2003, la richiesta di parere può essere formulata soltanto dalle Regioni e, tramite il Consiglio delle Autonomie Locali (CAL), se istituito, anche da Comuni, Province e Città metropolitane (trattasi di elencazione da considerarsi tassativa, stante la natura speciale della funzione rispetto alle ordinarie competenze attribuite alla magistratura contabile: Corte conti, sez. aut., del. 17 dicembre 2007, n. 13/QMIG; Id., del. 19 maggio 2020, n. 11/QMIG; nonché, Corte conti, sez. contr. Marche, del. n. 17/2009/PAR; Corte conti, sez. contr. Veneto, del. n. 339/2013/PAR).

Inoltre, onde evitare il rischio di indebite strumentalizzazioni della funzione consultiva ad opera dell'apparato burocratico dell'ente territoriale, la giurisprudenza reputa ammissibile la richiesta di parere soltanto laddove provenga dall'organo di vertice politico (Sindaco o Presidente di Provincia o Regione) dell'ente (Corte conti, sez. aut., del. 19 maggio 2020, n. 11/QMIG; Id., del. 27 aprile 2004, n. 4/INPR) e soltanto laddove l'ente abbia un interesse effettivo alla soluzione della questione giuridica generalmente ed astrattamente prospettata.

Nel caso di specie, la richiesta è stata formulata dal Sindaco del Comune di Terre Roveresche, organo rappresentativo dell'ente, per il tramite del CAL; e pertanto, va

considerata ammissibile, in quanto proveniente da organo a ciò legittimato ed interessato alla soluzione della questione.

*Ammissibilità sotto il profilo oggettivo*

Ai fini della sua ammissibilità, oltre che vertere in materia di “*contabilità pubblica*”, il quesito deve attenersi a questioni di ordine generale ed astratto, senza poter investire specifici fatti di gestione o specifici comportamenti degli amministratori (Corte conti, sez. aut., del. 4 giugno 2009, n. 9/INPR), non potendo la funzione consultiva risolversi in una surrettizia forma di coamministrazione o di cogestione, incompatibile con la posizione di neutralità e terzietà della magistratura contabile (Corte conti, sez. aut., del. 19 maggio 2020, n. 11/QMIG). Pertanto, pur originata da un’esigenza gestionale della P.A., la richiesta di parere, per avere una rilevanza generale e astratta, non deve essere diretta ad ottenere indicazioni concrete per una specifica e puntuale attività gestionale e non deve invadere profili di discrezionalità o scelte di merito riservate all’Amministrazione (Corte conti, sez. aut., del. n. 5/2006/QMIG cit.; Corte conti, sez. contr. Lombardia, del. n. 78/2015/PAR).

Onde scongiurare il rischio che la funzione consultiva delle sezioni di controllo trasmodi in un indebito strumento di condizionamento o interferenza con le altre funzioni requirenti o giudicanti delle sezioni giurisdizionali, chiamate a pronunciarsi su eventuali profili di responsabilità erariale degli amministratori, o delle altre magistrature ordinaria ed amministrativa, la richiesta di parere non può vertere neppure sulla legittimità di una procedura di spesa ormai conclusa, né può tradursi, di fatto, in un’immissione della Corte nei processi decisionali dell’ente territoriale. E non può neppure riguardare un provvedimento già formalmente adottato, perché altrimenti la funzione consultiva non avrebbe più alcuno scopo di orientamento, traducendosi in un mero controllo di legittimità: per esser tale, il parere non può che essere prodromico allo svolgimento dell’azione amministrativa (Corte conti, sez. riun. contr., del. 17 novembre 2010, n. 54/QMIG; nonché, *ex plurimis*, Corte conti, sez. contr. Sardegna, del. 17 gennaio 2006, n. 1/PAR).

Tanto premesso, nel caso in questione, la richiesta di parere all’esame di questa Sezione pone un duplice ordine di quesiti, l’uno consequenziale all’altro: il primo concerne la contabilizzazione tra le entrate di parte corrente ovvero tra quelle in conto capitale dei

proventi derivanti dall'alienazione dei c.d. crediti CO<sub>2</sub>, annualmente ottenuti per effetto della certificazione rilasciata dall'apposito organismo certificatore a seguito della realizzazione di progetti di efficientamento ambientale promossi e realizzati dall'Ente locale nell'ambito del servizio di raccolta e smaltimento dei rifiuti solidi urbani, gestito in economia; il secondo concerne invece la possibilità di utilizzare tali risorse, ove considerate di parte corrente, per finanziare riduzioni o agevolazioni facoltative della tariffa TARI, ed in particolare quelle di cui all'art 1, comma 659, lett. e-bis), L. n. 147/2013, riconoscibili in favore dei contribuenti "virtuosi", ossia di quelle utenze che nel corso dell'anno abbiano fatto registrare una produzione di rifiuti inferiore ad un certo quantitativo.

Il primo quesito, oltre a vertere chiaramente in materia di contabilità pubblica (attenendo alle modalità di contabilizzazione di alcune tipologie di entrata), presenta anche i requisiti di generalità ed astrattezza e non si ravvisano ulteriori ostacoli alla sua ammissibilità sotto il profilo anche oggettivo. Per il secondo quesito, invece, tali requisiti di generalità ed astrattezza non appaiono ravvisabili e, pertanto, non può considerarsi ammissibile, se non altro perché, come si avrà modo di precisare nel proseguo, la sua soluzione richiederebbe una puntuale disamina e valutazione delle specificità del caso concreto, che solo l'amministrazione comunale è legittimata a compiere.

Sulla base delle esposte considerazioni, la richiesta di parere è da considerarsi quindi ammissibile per quanto concerne il primo quesito ed inammissibile per quanto concerne il secondo.

### **Merito**

Nel merito, la richiesta di parere formulata dal Comune di Terre Roveresche pone, come accennato, un duplice ordine di quesiti tra loro correlati, il primo ammissibile, il secondo inammissibile.

**I)** Il primo quesito, ammissibile, concerne la natura di entrata corrente o in conto capitale (nonché la conseguente individuazione della corretta voce del piano dei conti integrato cui imputare la relativa entrata) attribuibile ai proventi derivanti dalla cessione dei certificati di crediti CO<sub>2</sub> rilasciati dall'apposito ente certificatore a seguito della realizzazione di progetti di efficientamento ambientale promossi e realizzati dall'Ente locale nell'ambito del servizio di raccolta e smaltimento dei rifiuti solidi urbani, gestito



in economia. Il rilascio di tale certificazione favorevole fa annualmente maturare in capo all'ente (o ad altro soggetto economico) un diritto ad immettere in atmosfera quantitativi di CO<sub>2</sub> (anidride carbonica), incorporato in apposito certificato liberamente cedibile, dietro corrispettivo, in favore di altri operatori economici (c.d. mercato delle emissioni). Al riguardo, nella richiesta di parere, l'Ente ritiene, ai fini della corretta applicazione del piano dei conti integrato (All. 6 al D.Lgs. 118/2011 e s.m.i.), di poter qualificare tali proventi come entrate correnti, in quanto la ricostruzione in termini di "*bene immateriale*" che la giurisprudenza tributaria (Cass. civ., sez. trib., sent. 10 ottobre 2019, n. 25492) ha dato del certificato CO<sub>2</sub>, sarebbe stata effettuata soltanto a fini fiscali, ossia con esclusivo riferimento all'individuazione dell'aliquota IVA applicabile alla cessione.

**Sul punto, questa Sezione reputa condivisibile la soluzione prospettata dal Comune, ma con alcune precisazioni.**

Come noto, in attuazione degli intenti programmatici fissati a livello internazionale dalla Convenzione-quadro delle Nazioni unite sui cambiamenti climatici-UNFCCC, adottata nel corso della Conferenza di Rio de Janeiro del 1992, poi attuata con la sottoscrizione, nel 1997, del Protocollo di Kyoto, entrato in vigore il 16 febbraio 2005 e più volte emendato nel corso degli anni successivi) sono stati introdotti, a livello nazionale ed eurounitario, meccanismi flessibili di promozione/incentivazione della riduzione delle emissioni atmosferiche inquinanti, perlopiù incentrati sull'attribuzione in capo agli operatori economici interessati (ossia i gestori degli impianti produttivi di gas inquinanti, ivi compresi quelli operanti nel settore della raccolta e dello smaltimento dei rifiuti) di specifici diritti di emissione in atmosfera di sostanze inquinanti, incorporati in appositi certificati, a loro volta liberamente negoziabili (*tradable pollution rights*) in mercati appositamente istituiti e regolamentati (*International emissions trading*), in questo modo rendendo possibile l'internalizzazione da parte delle imprese dei costi sociali legati alle esternalità negative generate dall'inquinamento atmosferico. **Tali "permessi di inquinamento", rilasciati dal regolatore pubblico e liberamente negoziabili in appositi mercati regolamentati, conferiscono all'acquirente o al possessore il diritto di generare una quota di emissioni inquinanti pari a quella indicata ed autorizzata dal singolo permesso. La cessione a titolo oneroso di tali permessi consente alle imprese ambientalmente "virtuose" di lucrare sulla differenza tra i costi marginali di**

abbattimento delle proprie emissioni inquinanti ed il prezzo ricavabile dalla collocazione di tali diritti sul mercato. Questo sistema di negoziazione dei crediti o quote di emissione di gas serra è stato disciplinato, a livello eurounitario, con la Dir. n. 2003/87/CE e s.m.i. (attualmente recepita, in Italia, con il D.Lgs. 47/2020, sostitutivo degli abrogati D.Lgs. nn. 216/2006 e 30/2013), che ha istituito un mercato unico europeo delle emissioni, denominato *European emission trading scheme* (EU ETS), in cui ciascun operatore economico interessato può negoziare permessi (o quote) di inquinamento con altri operati, anche stranieri (purché aderenti al Protocollo di Kyoto).

L'attribuzione di tali certificati o quote di emissioni inquinanti, scambiabili sul mercato dai singoli operatori economici, può avvenire secondo varie modalità, una delle quali è, appunto, rappresentata dalla loro assegnazione in favore di soggetti od operatori economici, sia pubblici che privati, in misura proporzionale alla riduzione di immissioni atmosferiche inquinanti ottenuta attraverso l'implementazione di specifiche iniziative di efficientamento energetico o di miglioramento dell'impatto ambientale di determinate attività produttive inquinanti. In particolare, il decisore pubblico stima, per ogni progetto o iniziativa, un quantitativo "virtuale" di immissioni inquinanti pari a quello che, presuntivamente, ne deriverebbe laddove la medesima attività produttiva venisse realizzata in assenza delle riduzioni ottenute attraverso l'implementazione del suddetto progetto o iniziativa incentivata. Una volta realizzato il progetto o l'iniziativa, l'autorità pubblica (o, in sua vece, apposito organismo di certificazione appositamente autorizzato) rilascia all'operatore economico appositi "certificati ambientali" (variamente denominati a seconda del tipo di operatore o di attività produttiva da incentivare) attestanti l'avvenuta maturazione di un diritto (*lato sensu* di "credito": c.d. *carbon credits*) ad emettere gas inquinanti per un quantitativo pari all'eventuale differenziale positivo tra la quota di emissioni che sarebbe stata "virtualmente" immessa in atmosfera in caso di mancata attuazione del progetto o dell'iniziativa incentivata e quella che invece è stata "realmente" ottenuta attraverso la realizzazione del progetto o dell'iniziativa. Questi permessi o crediti possono poi essere conservati come riserva da utilizzare in periodi successivi (*banking*); oppure, scambiati (*trading*) con altri investitori od operatori, sia pubblici che privati, anche di altri Stati aderenti al Protocollo di Kyoto, mantenendo così invariato il livello di emissioni su scala planetaria.

Né il diritto internazionale, né il diritto nazionale o eurounitario hanno mai compiutamente delineato la natura ed il regime giuridico dei diritti (o quote) di emissione (l'art. 3, comma 1, lett. ss), D.Lgs. 47/2020 si limita a definirle come “*diritto di emettere*” gas serra, senza ulteriori precisazioni).

Sebbene nel linguaggio comune ricevano spesso l'atecnica denominazione di *carbon credits*, tuttavia, alla qualificazione dei diritti o quote di emissione in termini di diritto di credito osterebbe il difetto di relatività (che invece caratterizza il rapporto obbligatorio), ossia l'impossibilità di identificare un correlato obbligo di prestazione (anche solo in forma omissiva) in capo ad uno specifico debitore. Viceversa, il diritto (o quota) di emissione di gas serra si presenta come diritto assoluto (non reale, ma comunque *lato sensu* dominicale), in quanto azionabile nei confronti non di uno specifico creditore, ma nei confronti di chiunque (*erga omnes*): l'interesse giuridico del suo titolare si autorealizza per effetto del semplice esercizio del comportamento autorizzato (il rilascio in atmosfera di un certo quantitativo di gas serra) in assenza di indebite ingerenze altrui.

In particolare, attraverso la loro negoziabilità, tali diritti (o quote) di emissione, anche ove incorporate in appositi certificati, tendono ad atteggiarsi come veri e propri beni giuridici immateriali, “artificialmente” creati, patrimonialmente rilevanti ed assoggettabili a vicende circolatorie autonome rispetto al provvedimento amministrativo di natura autorizzatoria con il quale sono stati inizialmente attribuiti. Con conseguente applicazione analogica delle disposizioni, ove compatibili, concernenti i diritti dominicali sui beni mobili registrati (art. 815 c.c.), stante l'apposito meccanismo pubblicitario cui l'ordinamento nazionale e sovranazionale ne assoggetta le relative vicende circolatorie.

Ed in tal senso si è espressa anche la richiamata giurisprudenza ordinaria (Cass. civ., sez. trib., 10 ottobre 2019, n. 25492) che, seppur originata da una controversia di natura fiscale, in cui l'oggetto del contendere verteva sull'aliquota IVA da applicare al relativo atto traslativo, tuttavia, a sostegno della tesi svolge argomentazioni che presentano una portata generale di ampio respiro, che trascende l'ambito puramente fiscale. Secondo la Cassazione, i certificati CO2 (rappresentativi del diritto o quota di emissioni inquinanti), seppur destinati alla circolazione, non sarebbero riconducibili né alla categoria dei titoli

di credito (in quanto difetterebbe, appunto, la relatività del rapporto obbligatorio e la specificità dell'obbligo di prestazione: *arg. ex art. 1992 c.c.*), né a quella dei c.d. documenti di legittimazione rappresentativi di merci (in quanto non attribuiscono al possessore il diritto alla consegna di una merce, ma autorizzano a compiere una determinata azione, ossia ad immettere sostanze inquinanti in atmosfera: *arg. ex art. 1996 c.c.*).

Tali conclusioni non appaiono smentite neppure dall'attuale formulazione dell'art. 1, comma 2, D.Lgs. n. 58/1998: la ragione per cui il legislatore nazionale (in ottemperanza alla Direttiva MiFID II) annovera tali "quote di emissioni" tra gli "strumenti finanziari" (nonostante esse non rappresentino né una forma di partecipazione al capitale di rischio, né una forma di possibile indebitamento dell'impresa), va rinvenuta esclusivamente nel fatto che l'ordinamento europeo e quello nazionale consentono la partecipazione alle piattaforme d'asta non solo agli operatori economici che gestiscono gli impianti produttivi inquinanti, ma anche ad intermediari finanziari: v. art. 20-ter TUF).

La qualificazione dei crediti CO2 come beni immateriali (benché privi delle caratteristiche, non essenziali, di originalità e riproducibilità, tipiche invece delle opere dell'ingegno o della proprietà intellettuale) è stata condivisa anche dalla giurisprudenza eurounitaria (Corte giust. UE, sez. II, 8 dicembre 2016, causa c-453/15), proprio in ragione del carattere assoluto del diritto riconosciuto in capo al possessore e del regime circolatorio cui ne è assoggetta la cedibilità negoziale.

Analoga natura giuridica viene, del resto, riconosciuta anche alle similari fattispecie, parimenti disciplinate da fonti eurounitarie, dei "titoli all'aiuto" in agricoltura, delle quote latte, dei diritti di reimpianto dei vitigni. Nonché, più di recente, ai diritti edificatori di fonte perequativa, espropriativa o incentivante, previsti, ai sensi dell'art. 2643, n. 2-bis), c.c., da normative statali o regionali, ovvero dagli strumenti di pianificazione territoriale (cfr. Cass. civ., sez. un., sent. 9 giugno 2021, n. 16080).

Malgrado il carattere generale (e non limitato alla sola materia fiscale) delle argomentazioni svolte dalla giurisprudenza civile, tuttavia, la qualificazione dei diritti o quote di emissioni inquinanti come beni immateriali non è di per sé dirimente per poter qualificare come entrate in conto capitale i proventi ottenuti dalla loro alienazione.

Come noto, infatti, il legislatore non fornisce una compiuta definizione generale di entrata in conto capitale, ma diversi elementi di carattere sistematico consentono di coglierne, in via interpretativa, il tratto distintivo rispetto a quelle correnti.

In particolare, nel dare attuazione alle modifiche apportate dalla L. cost. n. 3/2001 all'art. 119, comma 6, Cost. (che vieta agli enti territoriali l'utilizzo dell'indebitamento per finanziare spesa corrente), l'art. 3, comma 18, L. n. 350/2003 (legge finanziaria per il 2004) annovera tra le spese in conto capitale (ed in particolare, tra quelle di investimento, che ne costituiscono la parte largamente preponderante) quelle sostenute per l'acquisto, la costruzione, la ristrutturazione e la manutenzione straordinaria di beni immobili, impianti o opere infrastrutturali, macchinari, attrezzature e di "altri beni mobili ad utilizzo pluriennale", nonché "gli oneri per beni immateriali ad utilizzo pluriennale". Se ne deduce che, se le spese in conto capitale sono quelle finalizzate all'acquisizione di cespiti patrimoniali (materiali o immateriali) durevoli, ossia suscettibili di "utilizzo pluriennale", allora, specularmente, sono da considerarsi entrate in conto capitale quelle ottenute attraverso la loro dismissione: la distinzione tra entrate correnti ed entrate in conto capitale non sta tanto nel carattere ricorrente o non ricorrente o nella natura ordinaria o straordinaria della fonte di provenienza della risorsa; quanto, piuttosto, nel loro esser state ottenute attraverso la dismissione o commutazione monetaria di cespiti patrimoniali durevoli o fattori produttivi a c.d. fecondità ripetuta. Viceversa, costituiscono entrate di parte corrente i proventi generati dall'erogazione o gestione di servizi pubblici o dall'alienazione di beni rientranti nello svolgimento della normale attività istituzionale dell'ente o che, comunque, siano destinati ad esaurire la propria utilità economica nel momento stesso in cui vengono impiegati nel ciclo gestionale.

Lungo questa direttrice va interpretato anche il piano dei conti integrato (All. 6 al D.Lgs. n. 118/2011), il quale solo apparentemente sembrerebbe annoverare tra le entrate in conto capitale del Titolo IV, in via residuale, ogni provento derivante dall'alienazione di qualsivoglia bene immateriale (voce E 4.04.03.99.001: "Alienazione di altri beni immateriali n.a.c."). In realtà, però, la formulazione letterale del piano dei conti integrato non deve indurre in errore, giacché, ad un'analisi più attenta, si può chiaramente osservare come tra le entrate in conto capitale, rientranti nella tipologia E 4.04.03.00.000 ("Alienazione di beni immateriali"), siano specificatamente annoverati i proventi derivanti

dall'alienazione soltanto di quei beni immateriali (quali "software", "brevetti", "opere dell'ingegno", "diritti d'autore") il cui minimo comun denominatore è costituito proprio dall'essere beni sì immateriali ma, appunto, ad utilizzo pluriennale (o a fecondità ripetuta). Analogamente, sempre tra le entrate in conto capitale del Titolo IV sono anche annoverati (voce E.4.04.01.00.000) i proventi derivanti dall'alienazione non di qualsiasi bene mobile, ma soltanto di quelli ad utilizzo pluriennale (quali "mezzi di trasporto", "arredi", "impianti e macchinari", "attrezzature", "hardware", "oggetti di valore", "materiale bibliografico", "strumenti musicali", ecc.). Viceversa, quelli derivanti dall'alienazione di beni di largo consumo (quali, ad esempio, materiale di cancelleria, carburante per il riscaldamento, medicinali, riviste e pubblicazioni, ecc.) sono contabilizzati tra le entrate correnti extratributarie del Titolo III (voce E.3.01.01.01.001: "Proventi dalla vendita di beni di consumo").

In ultima analisi, la contabilizzazione dei proventi derivanti dall'alienazione di un bene immateriale tra le entrate correnti extratributarie del Titolo III (alla voce E.3.01.01.01.999: "Proventi da vendita di beni n.a.c.") ovvero tra le entrate in conto capitale del Titolo IV (voce E.4.04.03.99.001: "Alienazione di altri beni immateriali n.a.c."), dipende dalla suscettibilità di utilizzo pluriennale del bene immateriale alienato.

Ora, la validità tendenzialmente pluriennale del certificato o della quota di emissione di gas serra (che, da un lato, possono essere conservati per essere utilizzati o alienati in un successivo momento e, dall'altro, perdono efficacia laddove la facoltà di emettere gas serra non venga esercitata entro il termine di scadenza del titolo) non li rende per ciò solo ascrivibili alla categoria dei beni immateriali "ad utilizzo pluriennale" (art. 3, comma 18, lett. d], L. n. 350/2003), perché si tratta pur sempre di fattori produttivi comunque destinati ad esaurire la loro utilità economica nel momento stesso in cui vengono utilizzati (vale a dire, nel momento stesso in cui il quantitativo di gas serra viene immesso in atmosfera) e, pertanto, i proventi derivanti dalla loro alienazione sono da contabilizzare non tra le entrate in conto capitale, bensì tra quelle extratributarie di parte corrente, ed in particolare alla voce E.3.01.01.01.999 ("Proventi da vendita di beni n.a.c.") del piano dei conti integrato finanziario di cui all'All. 6 al D.Lgs. 118/2011 e s.m.i.

In tal senso, un'utile indicazione interpretativa è ricavabile anche dalla contabilità economico-patrimoniale, dove il principio contabile OIC n. 8 (pubblicato nel febbraio

2013) annovera i diritti o quote di emissione di gas ad effetto serra non tra le immobilizzazioni immateriali (come inizialmente ipotizzato dal principio contabile IFRIC n. 3, varato nel maggio 2005 ma poi subito ritirato nel giugno successivo), bensì (dopo la sopraggiunta abolizione dei conti d'ordine, ad opera del D.Lgs. n. 139/2015) nell'attivo circolante, ed in particolare tra le materie prime, laddove detenuti da operatori economici gerenti impianti inquinanti, e tra le rimanenze di magazzino, laddove acquistati da intermediari finanziari (società *trader*). Con la conseguenza che, in entrambi i casi, i proventi realizzati con la loro vendita rientrano tra gli "altri ricavi e proventi" e contribuiscono alla determinazione del valore della produzione. Soltanto nella piuttosto rara ipotesi in cui le quote venissero detenute per finalità strategiche, allora sarebbe ipotizzabile una loro collocazione contabile tra le immobilizzazioni immateriali (ma si tratta di evenienza alquanto improbabile).

In senso contrario, non può essere richiamato neppure l'art. 23, commi 7 e 8, D.Lgs. n. 47/2020, che (in attuazione dell'art. 10, comma 3, Dir. n. 2003/87/CE) assoggetta ad un parziale vincolo di destinazione i proventi derivanti dalla messa all'asta da parte dello Stato dei permessi o quote di immissione, imponendo che vengano destinati per almeno il 50% del loro ammontare al finanziamento di politiche pubbliche di sviluppo ecosostenibile (*low carbon*). La ragione per cui tali risorse sono contabilizzate nel bilancio statale tra le entrate (non ricorrenti) in conto capitale (ed in particolare al capitolo 2577 del Titolo II dello stato di previsione delle entrate) va rinvenuta nell'ovvia considerazione per cui si tratterebbe di proventi ottenuti attraverso atti dispositivi di un bene pubblico in senso economico ed a lento ciclo di rigenerazione di preminente rilievo per l'intera collettività nazionale, vale a dire la "salubrità dell'ambiente atmosferico". La dismissione del bene pubblico "ambiente" e la sua conversione in valore finanziario avviene e si esaurisce nel momento stesso in cui il permesso o quota di emissione vengono rilasciati o messi all'asta, ossia nel momento stesso in cui lo Stato (unico ente pubblico esponenziale a tutela dell'ambiente atmosferico: art. 117, comma 2, lett. r), Cost.) autorizza il rilascio in atmosfera di agenti inquinanti da parte dell'operatore economico, pubblico o privato che esso sia (analogamente a come l'ente locale autorizza il "consumo del proprio territorio" attraverso il rilascio di permessi di costruire, i cui proventi infatti sono compresi tra le entrate in conto capitale). Viceversa, attraverso la

cessione del permesso o quota di emissioni atmosferiche inquinanti, precedentemente rilasciato o conferito dallo Stato, l'operatore economico (pubblico o privato che esso sia) che gestisce l'impianto inquinante dispone di un bene giuridico immateriale, artificialmente creato dall'amministrazione statale, ma diverso ed autonomo da quello ambientale e consistente, appunto, nella quota o nel diritto di emettere sostanze inquinanti.

I proventi generati dalla cessione dei diritti o quote di emissione vanno, quindi, considerati tra le risorse di parte corrente non solo perché provengono dall'alienazione di un bene che (seppur immateriale) è comunque destinato ad esaurire istantaneamente la propria utilità economica nel momento stesso in cui viene impiegato nel ciclo gestionale; ma anche perché si tratterebbe dell'alienazione di un bene causalmente riconducibile alla gestione ed all'erogazione di un servizio pubblico, ossia generato all'interno e per effetto stesso della conduzione del processo produttivo. La stessa giurisprudenza eurounitaria (cfr., *ex plurimis*, Corte giust., 12 aprile 2018, *PPC Power a.s.*; Id., 17 ottobre 2013, *Iberdrola*) ha più volte ribadito come la funzione essenziale di tali certificati ambientali riposerebbe non tanto (o non soltanto) nell'autorizzare l'impresa ad effettuare emissioni inquinanti, quanto piuttosto, attraverso la loro negoziabilità, nell'incidere sull'entità e sulla conformazione strutturale complessiva dei costi di gestione (sia di investimento che d'esercizio) del servizio e degli impianti produttivi, rendendo economicamente più conveniente l'implementazione di sistemi gestionali e processi produttivi ecosostenibili o comunque a minor impatto ambientale; sicché, i proventi ottenuti attraverso la "monetizzazione" di tali certificati possono essere economicamente equiparati agli utili ordinariamente ricavabili attraverso la normale gestione dell'impianto produttivo. La loro funzione premiale ed incentivante li rende, per certi versi, analoghi ad un contributo pubblico in conto esercizio ed assimilabili ad una forma indiretta di ricavo.

**II) Chiarita la natura di entrata di parte corrente dei proventi derivanti dalla cessione** dei certificati in questione, l'ulteriore e consequenziale quesito formulato dal Comune di Terre Roveresche concerne la possibilità o meno di destinare tali proventi, al pari delle entrate TARIP, "all'integrale copertura dei costi individuati e classificati nel piano finanziario comprese le riduzioni e agevolazioni facoltative", tra cui quindi quelle di cui all'art 1, comma



659, lett. e-bis), L. n. 147/2013, riconosciute ai contribuenti per i quali nel corso dell'anno si sono misurati un numero di ritiri del contenitore dei rifiuti inferiori a dei limiti prefissati e definiti in tariffa. Si chiede cioè se tali proventi siano o meno utilizzabili per il finanziamento delle riduzioni tariffarie in favore delle utenze virtuose.

Pur a fronte della già ricordata inammissibilità per carenza dei requisiti di generalità ed astrattezza del quesito, questa Sezione ritiene comunque di poter fornire all'Ente alcune utili indicazioni di massima, di carattere generale, la cui applicabilità al caso concreto dovrà però essere dal Comune puntualmente vagliata e motivata in ragione delle specifiche circostanze del fatto concreto, riscontrabili solo all'esito di adeguata istruttoria.

In particolare, il servizio comunale di raccolta e smaltimento dei rifiuti è governato dal principio di c.d. integralità della tariffa, ai sensi del quale le entrate derivanti dall'applicazione della tariffa TARI (anche laddove differenziata a seconda della tipologia delle utenze o della virtuosità dei comportamenti individuali) devono essere *destinat[e] a finanziare i costi del servizio di raccolta e smaltimento dei rifiuti a carico dell'utilizzatore*" (art. 1, comma 639, L. n. 147/2013 e s.m.i.) e devono "in ogni caso" esser tali da assicurare "la copertura integrale dei costi di investimento e di esercizio relativi al servizio" stesso (comma 654), calcolati secondo le modalità descritte dal D.P.R. n. 158/99 (comma 651). Ciò porta a ritenere che, così come l'ammontare dei costi complessivi di gestione del servizio di raccolta e smaltimento dei rifiuti solidi urbani devono trovare integrale copertura finanziaria nell'ammontare dei proventi complessivamente derivanti dall'applicazione della tariffa TARI, allo stesso modo, specularmente, tutti i proventi causalmente riconducibili alla gestione del servizio in questione dovrebbero poter essere rivolti al contenimento degli oneri tariffari, evitando comunque di utilizzare entrate incerte o non ricorrenti per finanziare spese ricorrenti o riduzioni permanenti di entrata.

Sarà quindi cura del Comune verificare se, nel caso concreto, le entrate ottenute dai proventi derivanti dall'alienazione dei suddetti certificati o quote di emissione di gas serra abbiano natura ricorrente ovvero non ricorrente e, di conseguenza, verificare se ed entro quali limiti (anche alla luce delle oscillazioni cui il prezzo di mercato di tali quote o diritti di emissioni potrebbe essere esposto) presentino un tasso di stabilità sufficiente

a renderle utilizzabili per il finanziamento di agevolazioni tariffarie di carattere ricorrente o continuativo.

**P.Q.M.**

nei termini di cui in motivazioni il parere è reso.

Si dispone la trasmissione, in via telematica, a cura della Segreteria, della presente delibera al Sindaco del Comune di Terre Roveresche ed al Presidente del Consiglio delle Autonomie Locali delle Marche.

Così deliberato nella camera di consiglio del 23 marzo 2022, con collegamento da remoto, ai sensi dell'art. 85, comma 8-*bis*, D.L. 18/2020, come modificato dall'art. 26-*ter* D.L. 104/2020 (conv. in L. 126/2020) e prorogato dall'art. 16, comma 7, D.L. n. 228/2021 e secondo le modalità delineate dai Decreti del Presidente della Corte dei conti 18 maggio 2020, n. 153 e 31 dicembre 2021, n. 341.

Il Relatore  
Fabio Campofiloni  
f.to digitalmente

Il Presidente  
Vincenzo Palomba  
f.to digitalmente

Depositata in Segreteria in data 24 marzo 2022

Il Direttore della Segreteria  
Barbara Mecozzi  
f.to digitalmente