Deliberazione n. 1/2018/PAR

REPUBBLICA ITALIANA

CORTE DEI CONTI

SEZIONE DI CONTROLLO PER IL TRENTINO-ALTO ADIGE/SÜDTIROL
SEDE DI TRENTO

composta dai Magistrati:

Diodoro VALENTE	Presidente
Grazia BACCHI	Consigliere
Massimo AGLIOCCHI	Primo Referendario (relatore)

Nella Camera di consiglio del giorno 20 dicembre 2017

VISTI gli artt. 97, 100 e 125 della Costituzione;

VISTO il testo unico delle leggi sulla Corte dei conti, approvato con il Regio Decreto 12 luglio 1934, n. 1214, e successive modificazioni;

VISTO il d.P.R. 31 agosto 1972, n. 670 recante l'approvazione del testo unico delle leggi costituzionali concernenti lo Statuto speciale per il Trentino-Alto Adige/Südtirol;

VISTO l'art. 6, comma 3-ter del D.P.R. 15 luglio 1988, n. 305 e successive modificazioni ed integrazioni, concernente norme di attuazione dello Statuto speciale per la Regione Trentino–Alto Adige/Südtirol per l'istituzione delle sezioni di controllo della Corte dei conti di Trento e di Bolzano;

VISTA la Legge 14 gennaio 1994, n. 20, recante disposizioni in materia di giurisdizione e controllo della Corte dei conti;

VISTI gli indirizzi ed i criteri generali per l'esercizio dell'attività consultiva approvati dalla Sezione delle Autonomie nell'adunanza del 27 aprile 2004 come modificati ed integrati dalla deliberazione della medesima Sezione n. 9/SEZAUT/2009/INPR del 3 luglio

2009 e dalla deliberazione delle Sezioni Riunite in sede di controllo n. 54/CONTR/2010 del 17 novembre 2010;

VISTA la nota trasmessa a mezzo pec dal Presidente della Regione autonoma Trentino Alto Adige/Südtirol acquisita al protocollo di questa Sezione n. 2269 del 13 dicembre 2017;

VISTA l'ordinanza n. 14 del 13 dicembre 2017 con la quale il Presidente della Sezione ha convocato il Collegio per l'odierna Camera di Consiglio;

UDITO il Magistrato relatore dott. Massimo Agliocchi;

FATTO

Il Presidente della Regione autonoma Trentino Alto Adige/Südtirol, con la nota in epigrafe indicata, ha sottoposto all'esame della Sezione due quesiti formulando richiesta di parere ai sensi dell'art. 6, comma 3-*ter*, del decreto del Presidente della Repubblica 15 luglio 1988, n. 305.

Nell'istanza consultiva si evidenzia che il Consiglio regionale ha la necessità di far certificare un credito d'imposta risultante dal modello 770/2017 e sta valutando l'opportunità e la possibilità di conferire l'incarico al Collegio dei revisori dei conti della Regione che esercita le funzioni di vigilanza contabile anche sul Consiglio regionale ai sensi dell'art. 72, c. 1, del D.lgs. n. 118/2011. Viene quindi citato l'art. 1, c. 574, della Legge 147/2013 che consente agli organi di controllo e revisione contabile delle società di cui all'art. 2409-bis del c.c. (revisione legale dei conti) di rilasciare una attestazione con la stessa valenza giuridica del visto di conformità necessario per utilizzare in compensazione c.d. "orizzontale" il credito d'imposta maturato dalle società soggette alla disciplina della revisione legale.

Ciò premesso, sono sottoposti all'esame della Sezione i seguenti quesiti:

1) *"se un incarico aggiuntivo come sopra specificato, conferito dal Consiglio Regionale al Collegio dei revisori dei Conti possa essere considerato come rientrante nei compiti istituzionali del collegio stesso, ovvero ed eventualmente in che misura, debba configurarsi l'ipotesi di incarico aggiuntivo. Si fa presente che allo stato attuale il Collegio dei revisori dei conti della Regione non percepisce alcuna indennità aggiuntiva per l'attività svolta anche per il Consiglio Regionale";*
2) *"se tale conferimento di incarico possa configurare una causa di incompatibilità ai sensi del comma 6 dell'articolo 34-bis della legge regionale 15 luglio 2009, n. 3 e s.m., che stabilisce che i componenti effettivi del Collegio non possono svolgere incarichi di*

consulenza e collaborazione presso la Regione o presso gli enti di cui all'art. 79, comma 3, dello Statuto".

DIRITTO

1. I quesiti sottoposti dal Presidente della Regione autonoma Trentino Alto Adige/Südtirol costituiscono, in sostanza, la riproposizione della precedente istanza consultiva già oggetto di pronuncia di inammissibilità per carenza del requisito soggettivo (deliberazione n. 120/2017/PAR).

Il difetto di legittimazione attiva, che viziava la precedente richiesta di parere, sottoscritta da soggetto non legittimato a rappresentare la Regione autonoma (Presidente del Collegio dei revisori dei conti) ai sensi dell'art. 6, comma 3-*ter*, del decreto del Presidente della Repubblica 15 luglio 1988, n. 305, è stato sanato e consente, quindi, alla Sezione di procedere ulteriormente nell'esame dell'istanza.

2. Dal punto di vista dell'ammissibilità oggettiva, può ritenersi che la richiesta di parere soddisfi il presupposto dell'inerenza alla materia della *"contabilità pubblica"*, come più volte declinata dalla giurisprudenza contabile (*ex multis*, Sezione delle Autonomie, deliberazione n. 5/AUT/2006 del 27 aprile 2004; Sezioni Riunite, deliberazione n. 54 del 17 novembre 2010), tenuto conto che la problematica sottoposta riguarda l'interpretazione di alcune disposizioni della legge regionale di contabilità (l.r. n. 3/2009 e ss.mm.).

L'istanza consultiva può quindi ritenersi ammissibile anche sotto il profilo oggettivo, potendo perciò procedersi all'esame nel merito.

3. In via preliminare la Sezione evidenzia che la decisione finale in ordine all'interpretazione e all'applicazione in concreto delle disposizioni in materia di contabilità regionale è, naturalmente, di esclusiva competenza della Regione autonoma, rientrando nella discrezionalità e responsabilità dell'amministrazione. Tuttavia, l'Ente potrà orientare la propria decisione in base alle conclusioni contenute nel presente parere.

4. Il presupposto da cui nasce l'istanza consultiva è rinvenibile nella necessità, evidenziata dall'Ente, di utilizzare in compensazione c.d. "orizzontale" un credito erariale del Consiglio regionale risultante dal modello dei sostituti d'imposta (mod. 770/2017).

Tale credito, ancorché non sia stato precisato nella richiesta di parere, è verosimilmente ricollegabile alla restituzione al Consiglio regionale da parte di alcuni ex consiglieri regionali di una quota degli emolumenti percepiti a titolo di vitalizio in applicazione della l.r. n. 4/2014, che ha modificato la precedente l.r. n. 6/2012. Il credito erariale vantato dal Consiglio regionale deriverebbe, pertanto, dal versamento all'erario, in qualità di sostituto d'imposta, delle trattenute fiscali applicate ai vitalizi originariamente erogati e successivamente in parte restituiti dai beneficiari in ragione della rideterminazione imposta dalla l.r. n.4/2014 (come noto, la vicenda è, peraltro, *sub iudice*, essendo pendente ricorso al Tribunale ordinario di Trento, dove il giudizio è attualmente sospeso per incidente di costituzionalità).

5. Il primo dubbio interpretativo che pone la Regione attiene alla possibilità, o meno, di far certificare tale credito d'imposta al proprio Collegio dei revisori nell'ambito dei propri compiti istituzionali, ovvero sulla base di un incarico aggiuntivo.

Per fornire una risposta al quesito appare necessario ricostruire la pertinente normativa fiscale nazionale e le disposizioni di contabilità regionali disciplinanti le funzioni del Collegio dei revisori dei conti della Regione autonoma Trentino Alto Adige/Südtirol.

In base a quanto disposto dall'art. 1, c. 574, della legge n. 147/2013 la compensazione di crediti vantati dai contribuenti verso l'erario relativi alle imposte sui redditi e relative addizionali, alle ritenute alla fonte, alle imposte sostitutive sul reddito e all'imposta regionale sulle attività produttive per importi superiori a 5.000 euro è subordinata all'apposizione del visto di conformità da rilasciare sulle singole dichiarazioni dalle quali emerge il credito stesso. Tuttavia, la disposizione appena citata ammette, in alternativa, che la dichiarazione in materia di imposte sui redditi ed Irap dei soggetti diversi dalle persone fisiche sia sottoscritta, oltreché dai soggetti di cui all'art. 1, c. 4, del regolamento di cui al d.p.r. 22 luglio 1998, n. 322, anche dai soggetti di cui all'art. 1, c. 5, del medesimo regolamento, *"relativamente ai contribuenti per i quali è esercitato il controllo contabile di cui all'art. 2409-bis del codice civile, attestante l'esecuzione dei controlli di cui all'articolo 2, c. 2, del regolamento di cui al decreto del Ministro delle finanze 31 maggio 1999, n. 164"*.

L'interpretazione di tale testo normativo non può prescindere dall'esame delle disposizioni che il legislatore statale ha espressamente richiamato.

In primis, va quindi esaminato il d.p.r. 22 luglio 1998, n. 322, in base al quale (art. 1, c. 4) la suddetta dichiarazione per i soggetti diversi dalle persone fisiche deve essere sottoscritta (a pena di nullità, peraltro sanabile) dal legale rappresentante della persona giuridica. Aggiunge, poi, il comma 5 del medesimo articolo 1 che la dichiarazione delle società e degli enti soggetti all'imposta sul reddito delle società sottoposti al controllo contabile ai sensi del codice civile o di leggi speciali è sottoscritta anche dai soggetti che firmano la relazione di revisione (l'eventuale omissione è sanzionata).

Pertanto, la dichiarazione in materia di imposte sui redditi ed Irap deve essere sottoscritta, nel caso delle società (e degli enti soggetti all'imposta sul reddito delle società), anche dall'organo di controllo contabile che adotta la relazione di revisione.

Precisa, inoltre, l'articolo in esame (art. 1, c. 574, legge 147/2013) che tale aggiuntiva sottoscrizione della dichiarazione riguarda i contribuenti per i quali è esercitato il controllo contabile ex art. 2409-bis del codice civile (libro V, titolo V, capo V – società per azioni), nell'ambito del quale viene attestata anche l'esecuzione delle verifiche di cui all'art. 2, c. 2, del regolamento di cui al d.m. Finanze 31 maggio 1999, n. 164.

Il regolamento da ultimo citato, all'art. 2, c. 1, reca la disciplina del visto di conformità, che implica il riscontro della corrispondenza dei dati esposti nella dichiarazione alle risultanze della relativa documentazione e alle disposizioni che disciplinano gli oneri deducibili e detraibili, le detrazioni e i crediti d'imposta, lo scomputo delle ritenute d'acconto. In particolare, il visto di conformità impone le seguenti attività (art. 2, c. 2):

a) verifica della regolare tenuta e conservazione delle scritture contabili obbligatorie ai fini delle imposte sui redditi e delle imposte sul valore aggiunto;
b) verifica della corrispondenza dei dati esposti nella dichiarazione alle risultanze delle scritture contabili e di queste ultime alla relativa documentazione.

Pertanto, in sintesi, dall'esame delle suddette disposizioni emerge che il visto di conformità necessario per utilizzare in compensazione un credito erariale di importo superiore a 5.000 euro per imposte sui redditi ed Irap (c.d. "compensazione orizzontale") può essere sostituito, per le società nelle quali è esercitato il controllo contabile di cui all'art. 2409-bis del c.c., dalla sottoscrizione della dichiarazione da parte del medesimo organo di controllo, la quale svolge la funzione di attestare che sono state effettuate le verifiche appena elencate (ex art. 2, c. 2, d.m. Finanze 31 maggio 1999, n. 164).

La disposizione fiscale si riferisce quindi, testualmente, solo agli organi di revisione legale dei conti delle società.

6. Per quanto attiene, invece, al Collegio dei revisori dei conti della Regione autonoma Trentino Alto Adige/Südtirol va esaminato l'art. 34-ter della l.r. n. 3/2009 nel testo attualmente vigente.

La citata disposizione regionale elenca le funzioni di revisione economico finanziaria poste a carico del Collegio dei revisori tra le quali è, in particolare, previsto che l'organo di controllo interno attesti la corrispondenza del rendiconto alle risultanze della gestione, vigili sulla completezza della documentazione e sugli adempimenti fiscali ed elabori una relazione annuale sull'attività svolta da presentare al Presidente della Regione, al Presidente del Consiglio regionale ed al Presidente della Sezione di controllo della Corte dei conti.

Inoltre, quale clausola di chiusura, la norma regionale prevede che il Collegio dei revisori possa svolgere anche ulteriori funzioni specificamente attribuite dalla Giunta regionale.

Va anche aggiunto che, in base a quanto prescritto dall'art. 34-bis, c. 4, della ridetta legge regionale, i membri del Collegio dei revisori dei conti della Regione devono necessariamente essere iscritti nel registro dei revisori legali di cui al d.lgs. n. 39/2010, oltreché possedere gli ulteriori requisiti elencati dalla medesima disposizione.

7. Ciò posto, dal raffronto della disciplina regionale con quella fiscale statale, emerge, a giudizio della Sezione, che le funzioni assegnate dalla legge regionale di contabilità al Collegio dei revisori della Regione sono equiparabili, per quanto rileva nel caso in esame, a quelle svolte dall'organo di controllo contabile delle società di cui all'art. 2409-bis del codice civile. Oltretutto, come appena visto, sia i membri dell'organo di revisione delle società, sia i componenti del Collegio dei revisori della Regione devono essere iscritti nel registro dei revisori legali di cui al d.lgs. n. 39/2010 e sono pertanto abilitati all'apposizione del visto di conformità o alla sottoscrizione della dichiarazione fiscale per le persone giuridiche.

Pertanto, si ritiene che le verifiche imposte dal ridetto art. 2, c. 2, del d.m. Finanze 31 maggio 1999, n. 164 al fine dell'apposizione dei visto di conformità (ovvero della

sottoscrizione/attestazione della dichiarazione fiscale da parte dell'organo di controllo contabile), siano compatibili con le attività di revisione contabile assegnate dalla citata legge regionale al Collegio dei revisori della Regione, con particolare riferimento alle funzioni di verifica della corrispondenza del rendiconto alle risultanze della gestione, di elaborazione della relazione annuale sull'attività svolta e di vigilanza sulla completezza della documentazione contabile e sugli adempimenti fiscali.

8. Chiarito tale aspetto e ritenuto quindi che anche il Collegio dei revisori dei conti della Regione possa ritenersi abilitato a sottoscrivere la dichiarazione fiscale dalla quale emerge il credito da utilizzare in compensazione, si tratta ora di verificare se tale sottoscrizione attestante il credito fiscale rientri, o meno, tra i compiti istituzionali assegnati dalla ridetta legge regionale al Collegio dei revisori.
Interpretato in senso letterale, l'art. 34-ter della l.r. n. 3/2009, nell'elencare le funzioni del Collegio dei revisori dei conti, non include la sottoscrizione delle dichiarazioni fiscali. Non è quindi prevista, a livello di legislazione regionale, una disposizione analoga a quella recata dall'art. 1, c. 5, del citato d.p.r. 22 luglio 1998 n. 322, che impone – per le società e gli enti soggetti all'imposta sul reddito delle società sottoposti al controllo contabile ai sensi del codice civile o di leggi speciali – la sottoscrizione della dichiarazione fiscale anche da parte dei soggetti che firmano la relazione di revisione (organi di controllo contabile).

9. Peraltro, come sopra visto, la legge regionale di contabilità contiene una clausola di chiusura che consente al Collegio dei revisori dei conti di svolgere *"ulteriori funzioni"* espressamente *"attribuite dalla Giunta regionale"* (art. 34-ter, c. 1, lett. f).
Ritiene, quindi, la Sezione che la sottoscrizione della dichiarazione fiscale, a cui consegue l'attestazione "sostitutiva" del visto di conformità ex art. 1, c. 574, della legge n. 147/2013, implicante le verifiche di cui all'art. 2, c. 2, del d.m. Finanze 31 maggio 1999 n. 164 (e perciò una sorta di diagnosi sulla corretta osservanza delle disposizioni tributarie), possa rientrare tra le *"ulteriori funzioni"* attribuibili dalla Regione, previa deliberazione della Giunta regionale, al proprio Collegio dei revisori dei conti in quanto organo abilitato ad effettuare tali verifiche fiscali.

10. Esaminando ora il secondo quesito posto dalla Regione, la Sezione ritiene che tale attribuzione aggiuntiva non possa configurarsi quale incarico di consulenza e collaborazione vietato dall'art. 34-bis, c. 6, della legge regionale di contabilità, trattandosi di un compito estemporaneo, comunque inerente (e non confliggente) alle funzioni di revisione, nonché consentito, come appena detto, dall'art. 34-ter, c. 1, lett. f), della medesima legge, previa motivata delibera dell'Organo esecutivo.

11. Infine, per quanto riguarda il compenso erogabile al Collegio dei revisori per tale ulteriore attività (implicante, come visto, valutazioni sulla corretta applicazione della normativa tributaria), la Sezione richiama quanto disposto dall'art. 34-quater, c. 2, secondo periodo, della legge regionale di contabilità in base al quale per tali funzioni aggiuntive *"può essere attribuito un compenso aggiuntivo fino ad un massimo del 20 per cento"* dell'indennità di carica dei Consiglieri regionali, da intendersi nella misura dell'indennità mensile (cfr. deliberazione Giunta regionale n. 325 d.d. 21 dicembre 2016). Va inoltre aggiunto che, considerata la natura occasionale e non continuativa della prestazione resa dal Collegio dei revisori, l'eventuale compenso deliberato dalla Giunta regionale deve considerarsi in misura fissa, una tantum.

P.Q.M.

Nelle considerazioni esposte è il parere della Sezione.

Si dispone che copia della presente deliberazione sia trasmessa, a cura del servizio di supporto della Sezione, al Presidente della Regione autonoma Trentino Alto Adige/Südtirol.

Così deciso in Trento, nella Camera di Consiglio del giorno 20 dicembre 2017.

Il Magistrato relatore	Il Presidente
f.to Massimo AGLIOCCHI	f.to Diodoro VALENTE

Depositato in Segreteria il 10 gennaio 2018

Il Dirigente

f.to Tommaso PANZA