

Criticità in materia di equilibri di bilancio

1. Scorretta quantificazione ed iscrizione del Fondo Pluriennale Vincolato

Veneto 226-2018

Il Comune dimostra di non aver applicato correttamente l'istituto del Fondo Pluriennale Vincolato previsto dal D. Lgs. 118/2011. Il rendiconto 2015 presenta infatti un FPV di spesa al 31/12/2015 pari ad euro 2.370.092,06, né stimato nelle previsioni iniziali del bilancio di previsione 2016/2018, né correttamente recepito in sede di assestamento del bilancio stesso. La mancata previsione e l'incorretta iscrizione in bilancio di tale fondo caratterizzano anche le previsioni relative agli esercizi successivi, come ammette il Comune stesso nella nota del 05/02/2018: "[...] *i prospetti di verifica degli equilibri 2016/2018 in sede di assestamento di bilancio sono stati redatti non riportando in modo corretto il FPV; errore poi rettificato in sede di monitoraggio del Pareggio di Bilancio post-consuntivo relativo all'anno 2016, nel quale le voci di entrata e di spesa del FPV sono state riportate correttamente (alleghiamo il prospetto inviato alla Ragioneria Generale dello Stato in data 16/05/2017 - All. A). Erroneamente compilato anche il prospetto allegato alla delibera di assestamento generale del Bilancio di Previsione relativo al 2017, nella quale è stato correttamente inserito del FPV per l'esercizio 2017, ma purtroppo non riportato correttamente dall'applicativo nel biennio successivo, sia in entrata che in spesa (All. B). Nel Bilancio di Previsione 2018/2020, nel prospetto degli equilibri di bilancio, il FPV è riportato correttamente (All. C). Fermo restando che il Fondo 2018/2020 è quantificato in via preventiva in attesa di provvedere al riaccertamento ordinario dei residui per il 2017, nella qual sede verrà determinato il FPV definitivo al 31/12/2017 da riportare nel triennio successivo. Nella consapevolezza di non aver rispettato pienamente i principi del D. Lgs. 118/2011, prendiamo atto che l'omissione rilevata non ha alterato il risultato dell'equilibrio finale in quanto le mancate contabilizzazioni sono relative alle stesse somme sia nella parte entrata che in quella di spesa. Chiediamo se si può ritenere compensato l'errore con l'esatta contabilizzazione del Fondo in sede di Bilancio di Previsione 2018/2020, in caso contrario gradiremmo una Vs. cortese indicazione per poter operare legittimamente una rettifica dei prospetti.*"

Sul punto, la Sezione non può che rilevare l'irregolarità contabile, peraltro ammessa dallo stesso Ente, in ordine alla non corretta applicazione dei principi dell'armonizzazione contabile ed in particolare si evidenzia non solo la non corretta stima del Fondo Pluriennale Vincolato ma anche il suo mancato inserimento all'interno delle voci di bilancio di previsione.

Sul punto, in questa sede preme evidenziare che la non corretta determinazione dell'FPV al pari della sua mancata rappresentazione in bilancio determina la violazione del principio di veridicità

ove si ponga mente al fatto che il Fondo assolve alla funzione di garantire l'adempimento di obbligazioni «legittimamente assunte e in origine dotate di piena copertura finanziaria» (sentenza n. 247/2017 della Corte costituzionale), e che pertanto la non corretta iscrizione vizia il documento contabile della sua funzione essenziale, di veicolo trasparente di rappresentazione degli equilibri pregiudicando, altresì, il suo carattere di bene pubblico come ripetutamente affermato dalla Consulta (sentenza n.184/2016). La Sezione, evidenzia come, in sede previsionale, sia necessario verificare la corretta definizione dell'FPV in relazione agli effetti che lo stesso spiega sia sugli equilibri di bilancio che sul risultato di amministrazione. Il Fondo, infatti, viene iscritto nella spesa dell'esercizio precedente che di converso, costituisce l'FPV iscritto nella parte entrata del bilancio di previsione, al fine di evitare una erronea determinazione del risultato di amministrazione. Il fondo pluriennale vincolato infatti non sarà costituito dalla semplice somma stanziata nella voce dell'FPV di parte spesa nel bilancio assestato dell'esercizio precedente ma, piuttosto, dalla somma degli impegni o delle prenotazioni assunte nell'esercizio e imputate agli esercizi contemplati dal bilancio di previsione successivo e seguenti, finanziate da risorse vincolate accertate nell'esercizio precedente. Proprio per tale caratteristica occorre che l'FPV sia finanziato da entrate regolarmente accertate e imputate ma, soprattutto occorre che sia perfezionato il procedimento amministrativo di accertamento dell'entrata che finanzia la spesa con l'adozione del provvedimento amministrativo previsto dai rispettivi ordinamenti (determina, decreto o altro). In relazione alla richiamata modalità di costruzione del fondo desta perplessità la diffusa prassi che si sostanzia nel mancato inserimento, in sede di bilancio di previsione, di risorse sull'FPV in entrata in attesa dell'approvazione del rendiconto di gestione dell'anno precedente e del relativo FPV di spesa, rinviando, pertanto ogni quantificazione a successive operazioni di variazione di bilancio nel corso della gestione. O ancor più grave la sua mancata previsione in bilancio. Con ciò determinandosi ricadute sull'effettiva capacità dell'amministrazione di rispettare, effettivamente, in sede di programmazione di bilancio gli equilibri economico finanziari di cui all'art. 162 del Tuel. Peraltro, già a suo tempo la Sezione delle Autonomie aveva raccomandato agli enti locali di prestare particolare attenzione nella formazione dell'FPV già in sede di riaccertamento straordinario dei residui da effettuarsi al 1° gennaio 2015 ai sensi del d.lgs. n. 118/2011 modificato e integrato dal D. Lgs. n. 126/2014. Tale esigenza si ripropone tuttavia in sede di gestione ordinaria dei residui, atteso che la stessa comporta ogni anno la formazione di nuovi residui attivi e la riscossione o cancellazione di vecchi crediti. Ciò, anche nell'ottica dell'applicazione del principio del pareggio di bilancio di cui alla legge n. 243/2012 recante *"Disposizioni per l'attuazione del principio del pareggio di bilancio ai sensi dell'art. 81, sesto comma, della Costituzione"* e delle sue successive modificazioni ed integrazioni che già a partire dall'esercizio 2016 ha portato ad un ampliamento degli spazi di spesa, soprattutto quella per investimenti, non più perimetrata dagli obiettivi di risparmio imposti dal patto di stabilità interno. Allo stesso tempo, sarà necessario verificare se le entrate che alimentano la formazione del fondo pluriennale siano state, oltretutto accertate, anche riscosse totalmente o parzialmente. Condizione, quest'ultima, propedeutica al mantenimento

dell'equilibrio di cassa complessivo del comune, all'utilizzo della cassa libera o vincolata e alla realizzazione di una vera programmazione della cassa. Emerge da detta ricostruzione non solo l'importanza di una corretta costruzione dell'FPV attesa, come sopra evidenziato, la sua incidenza sia in sede di equilibri che di formazione del risultato di amministrazione ma anche il suo inserimento all'interno del bilancio.

3. In relazione al terzo profilo di criticità, come accertato in istruttoria, risulta sforato il parametro ministeriale di deficitarietà strutturale n. 7: consistenza dei debiti di finanziamento non assistiti da contribuzioni superiore al 150 per cento rispetto alle entrate correnti per gli enti che presentano un risultato contabile di gestione positivo e superiore al 120 per cento per gli enti che presentano un risultato contabile di gestione negativo (173%).

Tale circostanza, pur nel pieno rispetto di quanto stabilito dall'art. 204 T.U.E.L., potrebbe determinare una sensibile attenuazione della possibilità per il comune di far fronte alle proprie obbligazioni. Sul piano finanziario, tale valutazione trova indiretto riscontro nella mancata scelta di attivarsi sulla componente di spesa corrente che deriva dall'indebitamento. Alla luce di quanto evidenziato, si ritiene pertanto opportuno segnalare che, anche in relazione alla difficile situazione generale della finanza pubblica, ogni azione tesa alla limitazione del debito entro limiti fisiologici e al contenimento della relativa componente di parte corrente, rappresenta un modello di sana gestione finanziaria, la cui verifica e attuazione deve tenere del contesto generale in cui si opera.

Nel caso di specie, l'Ente locale, pur nella piena autonomia decisionale, non può non tener conto degli obblighi derivanti dall'ordinamento internazionale e nazionale che ha più volte e in ambiti diversi ravvisato la necessità di un generalizzato abbassamento del livello di indebitamento, a garanzia del più generale interesse di proteggere la finanza pubblica e la stabilità dei conti, nazionali e sovranazionali.

Peraltro, detti obblighi appaiono ancor più incisivi a seguito delle modifiche costituzionali introdotte dalla legge costituzionale 20 aprile 2012, n. 1 che, in modo innovativo, introduce all'art. 97 della Costituzione una specifica e significativa disposizione di principio, irrefragabile, secondo cui le PP.AA., in coerenza con l'ordinamento dell'Unione Europea, assicurano l'equilibrio dei bilanci e la sostenibilità del debito pubblico, esplicitando a livello costituzionale un obbligo già immanente nel nostro ordinamento per tutte le Amministrazioni. Il principio in esame viene ora ad essere declinato in concreto – in ossequio alle prescrizioni del riscritto art. 81 della Cost. - sotto il profilo della verifica e del permanere costante non solo di un effettivo equilibrio di bilancio ma anche, la sostenibilità dell'indebitamento. Il decreto legge 10 ottobre 2012, n. 174 (recante disposizioni urgenti in materia di finanza e funzionamento degli enti territoriali, nonché ulteriori misure in favore delle zone terremotate nel maggio del 2012) convertito con modificazioni in legge 7 dicembre 2012, n. 213, diviene prima norma di attuazione del nuovo precetto costituzionale, stabilendo nuovi parametri del controllo esterno- scolpiti nel nuovo art.

148 bis del T.U.E.L. - affidato alla Corte dei conti: la cui posizione di supremo garante degli equilibri della finanza pubblica viene rafforzata attraverso l'estensione del controllo a tutte le pubbliche amministrazioni comprese le regioni e gli enti locali. La preoccupazione che venga garantita la sostenibilità dell'indebitamento viene affrontata anche nella legge rinforzata 24 dicembre 2012, n. 243 attuativa del nuovo articolo 81 della Costituzione, recante "*Disposizioni per l'attuazione del principio del pareggio di bilancio ai sensi dell'articolo 81, sesto comma della Costituzione*" (art. 81 riformulato dalla Legge costituzionale 20 aprile 2012, n. 1). Appare di palmare evidenza che ogni ente locale e la stessa Regione dovranno sin d'ora tenere in debita considerazione, anche nel ricorso alla contrazione dei mutui autorizzati o autorizzabili, questa nuova realtà giuscontabile che pone necessariamente gli enti interessati dalla norma a dover confrontare il proprio indebitamento con quello di tutti gli enti territoriali contemplati nel comma 1, dell'articolo 10 della legge 243/2012, al fine di rendere coerente con i nuovi vincoli normativi il livello complessivo dell'indebitamento a livello regionale.

L'irregolarità derivante dallo sfioramento di uno dei parametri di valutazione della deficitarietà appare, tuttavia, potenzialmente foriera di futuri pregiudizi, atteso, nel caso in specie che l'entità (173%) rilevata ben potrebbe incidere in sede di mantenimento degli equilibri di bilancio del Comune e più in generale per una sana gestione finanziaria. Al riguardo per prevenire potenziali pregiudizi, si richiama l'attenzione degli organi tecnici (Responsabile dei servizi finanziari, organo di revisione, Segretario comunale, ognuno per la parte di competenza) e degli organi politici sulla necessità di una verifica puntuale di tali equilibri che non si riduca a una burocratica approvazione della delibera che concerna tali verifiche.

2. Mancato inserimento nel bilancio di previsione del FPV in entrata, inficiando la veridicità degli equilibri di bilancio costruiti

Veneto 225-2018

La Sezione, evidenzia come, in sede previsionale, sia necessario verificare la corretta definizione del FPV in relazione agli effetti che lo stesso spiega sia sugli equilibri di bilancio che sul risultato di amministrazione. Il Fondo, infatti, viene iscritto nella spesa dell'esercizio precedente che di converso, costituisce il FPV iscritto nella parte di entrata del bilancio di previsione, al fine di evitare una erronea determinazione del risultato di amministrazione. Il fondo pluriennale vincolato infatti non sarà costituito dalla semplice somma stanziata nella voce del FPV di parte spesa nel bilancio assestato dell'esercizio precedente ma, piuttosto, dalla somma degli impegni o delle prenotazioni assunte nell'esercizio e imputate agli esercizi contemplati dal bilancio di previsione successivo e seguenti, finanziate da risorse vincolate accertate nell'esercizio precedente. Proprio per tale caratteristica occorre che il FPV sia finanziato da entrate regolarmente accertate e imputate, ma soprattutto occorre che sia perfezionato il procedimento

amministrativo di accertamento dell'entrata che finanzia la spesa con l'adozione del provvedimento amministrativo previsto dai rispettivi ordinamenti (determina, decreto o altro). In relazione alla richiamata modalità di costruzione del fondo desta perplessità la diffusa prassi che si sostanzia nel mancato inserimento, in sede di bilancio di previsione, di risorse sul FPV in entrata in attesa dell'approvazione del rendiconto di gestione dell'anno precedente e del relativo FPV di spesa, rinviando, pertanto ogni quantificazione a successive operazioni di variazione di bilancio nel corso della gestione. Tale prassi potrebbe indurre, ragionevolmente, a considerare che le spese pluriennali degli enti che se ne avvalgono vengano finanziate con specifiche entrate con carattere pluriennale o con mutui flessibili correlati ai tempi di realizzazione dell'investimento ove le relative risorse da acquisire siano a questo destinate. Infatti, l'attendibilità della capienza di risorse iscritte al FPV è strettamente legata alla capacità di programmazione del comune e, per quel che riguarda il fondo per investimenti, da una puntuale individuazione nei documenti di programmazione delle opere previste nel relativo Piano con l'importo complessiva della spesa e relativa distribuzione temporale. Tuttavia, potrebbero verificarsi ipotesi nelle quali pur in presenza di una puntuale programmazione le informazioni per la costituzione del FPV non siano disponibili come per esempio ove le risorse da destinare al finanziamento degli investimenti derivino da contributi erogati a "rendicontazione". In tali circostanze ove non si verta nelle ipotesi nelle quali l'allegato 4/2 al d.lgs. 118/2011 consente di stanziare nel primo esercizio in cui si preveda l'avvio dell'investimento della relativa spesa, sorge il ragionevole dubbio che il ricorso alla prassi sopra richiamata potrebbe trarre origine da carenza di programmazione da parte del comune. Con ciò determinandosi ricadute sull'effettiva capacità dell'amministrazione di rispettare, effettivamente, in sede di programmazione di bilancio gli equilibri economico finanziari di cui all'art. 162 del Tuel. E ciò, a maggior ragione ove, in sede previsionale, non venga inserito il FPV di entrata giustificando tale mancato inserimento con l'assenza di un dato definitivo del relativo ammontare del FPV di spesa derivante da rendiconto non ancora approvato, quest'ultimo, alla data di adozione del bilancio di previsione. Ipotesi quest'ultima che lascia perplessi ove si consideri che il comune già in sede di assestamento del bilancio precedente dovrebbe disporre quanto meno di una stima dell'ammontare del FPV di spesa da iscrivere in entrata nell'esercizio successivo. Peraltro, già a suo tempo la Sezione delle Autonomie aveva raccomandato agli enti locali di prestare particolare attenzione nella formazione del FPV già in sede di riaccertamento straordinario dei residui da effettuarsi al 1° gennaio 2015 ai sensi del d.lgs. n. 118/2011 modificato e integrato dal d.lgs. n. 126/2014. Tale esigenza si ripropone tuttavia in sede di gestione ordinaria dei residui, atteso che la stessa comporta ogni anno la formazione di nuovi residui attivi e la riscossione o cancellazione di vecchi crediti. Ciò, anche nell'ottica dell'applicazione del principio del pareggio di bilancio di cui alla legge n. 243/2012 recante *"Disposizioni per l'attuazione del principio del pareggio di bilancio ai sensi dell'art. 81, sesto comma, della Costituzione"* e delle sue successive modificazioni ed integrazioni che già a partire dall'esercizio 2016 ha portato ad un ampliamento degli spazi di spesa, soprattutto quella per investimenti, non più perimetrata dagli obiettivi di risparmio imposti dal patto di stabilità

interno. Allo stesso tempo, sarà necessario verificare se le entrate che alimentano la formazione del fondo pluriennale siano state, oltreché accertate, anche riscosse totalmente o parzialmente. Condizione, quest'ultima, propedeutica al mantenimento dell'equilibrio di cassa complessivo del comune, all'utilizzo della cassa libera o vincolata e alla realizzazione di una vera programmazione della cassa. Emerge da detta ricostruzione l'importanza di una corretta costruzione del FPV attesa, come sopra evidenziato, la sua incidenza sia in sede di equilibri che di formazione del risultato di amministrazione.

3. Disavanzo di parte corrente

Emilia Romagna 84-2018

Il verificarsi di una situazione di disavanzo di parte corrente nell'esercizio 2015, pari a Euro - 31.902,01, costituisce un indice di difficoltà che richiede, di conseguenza, attente valutazioni e iniziative. Con riferimento alla richiesta di chiarimenti istruttori l'ente ha motivato la differenza di parte corrente negativa con *"la legge n.190/2014 (legge di bilancio 2015) ha disposto un ingente prelievo di risorse a carico delle province, ampliando ulteriormente il differenziale fra i fabbisogni di parte corrente per l'esercizio delle funzioni fondamentali e le risorse disponibili, così come dimostrato ed evidenziato dal SOSE. Tale situazione è stata oggetto di autorevole richiamo e allarme da parte della Corte dei conti nell'audizione sulla finanza delle province e delle Città metropolitane presso la Commissione parlamentare per l'attuazione del federalismo fiscale del 23 febbraio 2017. Solo nell'esercizio 2017, con una forte riduzione delle risorse destinate alla manutenzione della rete viabilistica e grazie ai contributi previsti dal dl. n. 50/2017, la Provincia di Piacenza ha raggiunto l'equilibrio di competenza di parte corrente"*.

In proposito, la Sezione anche se prende atto dei chiarimenti (e dall'esposto cautelativo) circa la difficile situazione delle province, destinatarie di diverse manovre che hanno disposto consistenti tagli di bilancio, per ciò che ha tratto diretto con la situazione dell'ente non può che convintamente invitarlo ad assumere, nella propria autonomia, ogni legittima ed urgente misura intesa a ridurre la spesa ed ad aumentare le entrate, allo scopo di non pregiudicare strutturalmente il proprio equilibrio finanziario, fermo restando - rispetto a quanto rappresentato - un doveroso richiamo all'attenzione agli Organi competenti con riferimento alle previsioni di cui ai commi 3 e 5 dell'art. 119 della Costituzione.

4. Sforamento del parametro di deficitarietà n. 7 sull'indebitamento

Veneto 226-2018

Il superamento della soglia stabilita dal parametro di **deficitarietà n. 7** del D.M. 18/02/2013 "*Consistenza dei debiti di finanziamento non assistiti da contribuzioni superiore al 150 per cento rispetto alle entrate correnti per gli enti che presentano un risultato contabile di gestione positivo e superiore al 120 per cento per gli enti che presentano un risultato contabile di gestione negativo (fermo restando il rispetto del limite di indebitamento di cui all'art. 204 del Tuel)*": lo stock complessivo del debito (stock debito/entrate correnti) si è attestato al 160,25%.

Al riguardo, il comune ha rappresentato di essere consapevole del mancato rispetto del parametro di deficitarietà n. 7 e, a garanzia dei futuri bilanci, non è stata prevista la contrazione di nuovi prestiti in ottemperanza al disposto dell'art. 8 della Legge 183/2011 (legge di stabilità 2012). Anche negli anni 2016 e 2017 l'Amministrazione ha provveduto all'estinzione anticipata totale o parziale di altri prestiti, migliorando ulteriormente la posizione debitoria.

Il Collegio vuole rammentare che tale circostanza, pur nel pieno rispetto di quanto stabilito dall'art. 204 del Tuel, potrebbe determinare una sensibile attenuazione della possibilità per il comune di far fronte alle proprie obbligazioni. Sul piano finanziario, tale valutazione trova indiretto riscontro nella mancata scelta di attivarsi sulla componente di spesa corrente che deriva dall'indebitamento. Alla luce di quanto evidenziato, si ritiene pertanto opportuno segnalare che, anche in relazione alla difficile situazione generale della finanza pubblica, ogni azione tesa alla limitazione del debito entro limiti fisiologici e al contenimento della relativa componente di parte corrente, rappresenta un modello di sana gestione finanziaria, la cui verifica e attuazione deve tenere del contesto generale in cui si opera.

Peraltro, detti obblighi appaiono ancor più incisivi a seguito delle modifiche costituzionali introdotte dalla legge costituzionale 20 aprile 2012, n. 1 che, in modo innovativo, introduce all'art. 97 della Costituzione una specifica e significativa disposizione di principio, irrefragabile, secondo cui le PP.AA., in coerenza con l'ordinamento dell'Unione Europea, assicurano l'equilibrio dei bilanci e la sostenibilità del debito pubblico, esplicitando a livello costituzionale un obbligo già immanente nel nostro ordinamento per tutte le Amministrazioni.

La preoccupazione che venga garantita la sostenibilità dell'indebitamento viene affrontata anche nella legge rinforzata 24 dicembre 2012, n. 243 attuativa del nuovo articolo 81 della Costituzione, recante "Disposizioni per l'attuazione del principio del pareggio di bilancio ai sensi dell'articolo 81, sesto comma della Costituzione" (art. 81 riformulato dalla Legge costituzionale 20 aprile 2012, n. 1).

L'irregolarità derivante dallo sforamento di uno dei parametri di valutazione della deficitarietà appare potenzialmente foriera di futuri pregiudizi, atteso, nel caso in specie che l'entità

(160,25%) rilevata ben potrebbe incidere in sede di mantenimento degli equilibri di bilancio del Comun5.e e più in generale per una sana gestione finanziaria.

5. Gestione di competenza negativa e basso grado di efficienza dell'attività di contrasto all'evasione tributaria nelle fasi di accertamento e di riscossione

Veneto 224-2018

La Sezione evidenzia che, l'art. 162, commi 1, 2° per., e 6, del D. Lgs. 267/2000 prevedono che il bilancio di previsione deve essere deliberato in pareggio finanziario complessivo. A garanzia di detto obbligo si prevede a carico delle amministrazioni locali il compito di un monitoraggio continuo della permanenza degli equilibri e, sul punto, sono ancora attuali le considerazioni sostenute da questa Sezione in ordine all'esigenza di garantire il costante controllo degli equilibri finanziari mediante l'attività di coordinamento e di vigilanza da parte del responsabile del servizio finanziario, nonché l'attività di controllo da parte dei responsabili dei servizi. In tale contesto, l'analisi gestionale *"...permetterà, anche, di valutare se l'attività di controllo dei responsabili dei servizi si sia effettivamente svolta e in quali termini e come la stessa si sia integrata con l'attività di coordinamento e di vigilanza da parte del responsabile del servizio finanziario. Al riguardo emerge anche l'esigenza di un effettivo e continuo audit amministrativo, che gli organi di amministrazione e di revisione devono realizzare in corso di gestione"*. A tale fine la sezione delle Autonomie, a suo tempo, ha richiamato l'attenzione che tutti i dirigenti e responsabili di servizio degli enti territoriali devono prestare soprattutto nelle fasi di costruzione e formalizzazione dei cronoprogrammi progettuali. Il principio in oggetto, non solo deve essere rispettato in sede previsionale, ma deve essere confermato anche nel corso della gestione annuale e a conclusione di essa. Peraltro, in tale ambito, va considerato che gli esiti gestionali vengono compendati nel risultato di amministrazione quale dato di sintesi dell'intera gestione finanziaria del comune, la quale – per effetto della somma algebrica tra residui attivi, passivi e fondo di cassa – può avere quale esito l'avanzo, il disavanzo o il pareggio. In relazione all'esigenza di un monitoraggio continuo della permanenza degli equilibri si richiama quanto sostenuto dalla Sezione delle Autonomie nella propria deliberazione di indirizzo 23 /SEZAUT/2013/INPR recante "Indicazioni per la sana gestione delle risorse nel caso del protrarsi dell'esercizio provvisorio e primi indirizzi, ex art. 1, commi 166 e seguenti, della legge 23 dicembre 2005, n. 266, relativi al Bilancio di Previsione 2013", al punto C) ove si afferma che *"... l'art. 147, secondo comma, lettera c) TUEL, come novellato dall'art. 3 d.l. n. 174/2012, impone la necessità di "garantire il costante controllo degli equilibri finanziari della gestione di competenza, della gestione dei residui e della gestione di cassa, anche ai fini della realizzazione degli obiettivi di finanza pubblica determinati dal patto di stabilità interno, mediante l'attività di coordinamento e di vigilanza da parte del responsabile del servizio finanziario, nonché l'attività di controllo da parte dei responsabili dei servizi"*.

L'analisi gestionale permetterà, anche, di valutare se l'attività di controllo dei responsabili dei servizi si sia effettivamente svolta e in quali termini e come la stessa si sia integrata con l'attività di coordinamento e di vigilanza da parte del responsabile del servizio finanziario. Al riguardo emerge anche l'esigenza di un effettivo e continuo audit amministrativo, che gli organi di amministrazione e di revisione devono realizzare in corso di gestione". Il principio in oggetto non solo deve essere rispettato in sede previsionale, ma deve essere confermato anche nella gestione annuale, contrariamente a quanto è avvenuto nel caso di specie dove emerge, in sede di rendiconto, un deficit di parte corrente pari ad euro -256.764,76 (e, sempre negativa con inclusione dei FPV per euro -2.955.947,15).

L'irregolarità appare potenzialmente un fattore di rischio foriera di futuri pregiudizi, per il mantenimento degli equilibri di bilancio futuri del Comune e più in generale per una sana gestione anche in relazione ai nuovi obblighi sanciti dall'art. 6 del D. Lgs. 149/2011 che prevede che: *"Qualora dalle pronunce delle sezioni regionali di controllo della Corte dei conti emergano, anche a seguito delle verifiche svolte ai sensi dell'articolo 5 del presente decreto e dell'articolo 14, comma 1, lettera d), secondo periodo, della legge 31 dicembre 2009, n. 196, comportamenti difformi dalla sana gestione finanziaria, violazioni degli obiettivi della finanza pubblica allargata e irregolarità contabili o squilibri strutturali del bilancio del locale in grado di provocarne il dissesto finanziario e lo stesso ente non abbia adottato, entro il termine assegnato dalla Corte dei conti, le necessarie misure correttive previste dall'articolo 1, comma 168, della legge 23 dicembre 2005, n. 266, la competente sezione regionale, accertato l'inadempimento, trasmette gli atti al Prefetto e alla Conferenza permanente per il coordinamento della finanza pubblica".* Al riguardo per prevenire simili rischi potenziali, appare necessario improntare la programmazione finanziaria al rigoroso rispetto dei principi di cui agli artt. 162 e ss. del TUEL e la gestione del bilancio all'osservanza dei principi di cui al Titolo III del TUEL (gestione del bilancio), con particolare riferimento al Capo IV. Deve soprattutto aggiungersi che, ai sensi dell'art. 193 del TUEL, gli Enti locali devono rispettare durante la gestione e nelle variazioni di bilancio il pareggio finanziario e tutti gli equilibri stabiliti in bilancio per la copertura delle spese correnti e per il finanziamento degli investimenti, secondo le norme contabili recate dal testo unico con particolare riferimento agli equilibri di competenza e di cassa di cui all'art. 162, comma 6. Sul punto, si richiama l'attenzione degli organi tecnici (Ragioniere, organo di revisione, Segretario comunale, ognuno per la parte di competenza) e degli organi politici sulla necessità di una verifica puntuale di tali equilibri che non si riduca a una burocratica approvazione della delibera che concerna tali verifiche, suggerendo nel contempo la modifica del regolamento di contabilità in modo da porre in essere un attento monitoraggio della situazione finanziaria del comune, prevedendo ove lo si ritenga opportuno, cadenze infrannuali di verifica del mantenimento degli equilibri generali di bilancio di cui al richiamato art. 193, comma 2, del TUEL.

6. Maggiore efficienza dell'attività di contrasto all'evasione tributaria

Veneto 224-2018

Criticità legata ad un basso grado di efficienza dell'attività di contrasto all'evasione tributaria nelle fasi di accertamento e di riscossione (grado di riscossione sull'importo accertato dei proventi in argomento è del 47,95%). Nello specifico, partendo dall'indefettibile principio generale della indisponibilità dell'obbligazione tributaria riconducibile ai principi di capacità contributiva (art. 53, comma 1, Cost.) ed imparzialità nell'azione della pubblica amministrazione (art. 97 Cost.), espressione entrambi del più generale principio di eguaglianza nell'ambito dei rapporti tributari e dalla constatazione che riconducibilità della potestà non appare negoziabile, si giunge alla considerazione che la riscossione dei tributi diviene necessaria ed indispensabile per garantire risorse al comune. È del resto noto che debbono essere ascritte al funzionario responsabile del procedimento e non al legale rappresentante del comune le conseguenze dannose del ritardo nel pagamento di tributi, in quanto si verte in materia di obbligazioni periodiche imposte "ope legis" e non collegate ad attività volitiva degli organi di gestione (vedi, ex multis, C. Conti reg. Sardegna sez. giurisd., 21 febbraio 1994, n. 79). Dall'indisponibilità dell'obbligazione tributaria, vincolata ed ex lege, si ricava quindi la conclusione circa l'irrinunciabilità della potestà impositiva, con i corollari della non prorogabilità del recupero delle somme a tale titolo dovute, della necessità che l'azione del comune sia tempestivamente volta ad evitare la prescrizione del credito tributario e della competenza dell'organo gestionale all'attuazione del rapporto tributario. Né tale principio è messo in discussione per le Regioni e le autonomie locali dal nuovo assetto costituzionale derivante dalla riforma del titolo V, parte II della Costituzione, posto che il vigente articolo 119 Cost. prevede che Comuni, Province, Città metropolitane e Regioni, stabiliscono e applicano tributi ed entrate proprie, in armonia con la Costituzione e secondo i principi di coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario, fra i quali si annovera senz'altro il cennato principio di indisponibilità dell'obbligazione tributaria. Al contrario, deve essere posta in evidenza la sostanziale illiceità di qualsiasi azione od omissione volta non solo a procrastinare l'adempimento degli obblighi tributari che, in quanto tali, vincolano a doveri ineludibili di solidarietà (art. 23 della Costituzione) e la cui inosservanza determina sperequazioni non accettabili rispetto a chi osserva tempestivamente e scrupolosamente gli obblighi medesimi ma, anche la non solerte gestione della riscossione degli stessi. Pertanto, si richiama l'attenzione del comune ad assicurare una maggiore efficienza dell'attività di contrasto all'evasione tributaria nelle fasi di accertamento e di riscossione.

7. Fragilità degli equilibri di bilancio derivanti dalla differenza negativa di parte corrente, a cui l'Ente ha fatto fronte con l'applicazione di avanzo e l'utilizzo di permessi a costruire

Veneto 221-2018

Emerge fragilità dell'equilibrio di bilancio, che richiederà quindi uno sforzo supplementare sul versante gestionale da parte del comune volto a declinare in modo appropriato le esigenze sottese alla corretta applicazione dei principi contabili, in ossequio ai principi enunciati dalla giurisprudenza costituzionale sul punto (Corte cost. n. 70/2012). Si osserva, infatti, che, in un'ottica di sana gestione che permea l'intero ordinamento e la cui cogenza deriva direttamente dalla sua riconosciuta matrice comunitaria, non si possono generare alterazioni sostanziali dell'equilibrio, in relazione alla puntuale e necessaria osservanza del principio costituzionale posto dal nuovo art. 97 Cost. (a mente del quale le pubbliche Amministrazioni, in coerenza con l'ordinamento dell'Unione europea, assicurano l'equilibrio dei bilanci e la sostenibilità del debito pubblico), oltreché naturalmente dell'art. 81 della Costituzione.

Va preliminarmente premesso che il comune è stato destinatario di apposita pronuncia per l'esercizio 2014 (n. 84/2017/PRSE), in cui le criticità rilevate consistevano nella necessità di una più attenta *Governance* nei confronti di tutti gli Organismi partecipati dal comune e nella raccomandazione di vincolare, per la parte capitale, i maggiori residui attivi reimputati rispetto ai residui passivi reimputati con il riaccertamento straordinario; nell'esercizio qui considerato, il fondo di cassa ammonta a 1.048.584,54 e la rigidità del bilancio si attesta al 29,64 %.

Ciò premesso, dalle risultanze istruttorie, emerge in primo luogo una differenza negativa della parte corrente del bilancio finanziata con avanzo di amministrazione.

Tale situazione deve quindi essere "un'evenienza di natura eccezionale, giustificata unicamente al fine di garantire il rispetto del principio di equilibrio in presenza di una situazione particolare quale quella della riduzione dei trasferimenti relativi al contributo ordinario." (cfr. Sezione Regionale di Controllo della Corte dei Conti Lombardia, pareri nn.133 e 134 del 15/2/2011), la cui praticabilità è condizionata alla sussistenza delle condizioni di legge. In questa sede la Sezione evidenzia il rischio del finanziamento di spese ripetitive attraverso entrate di natura straordinaria potrebbe profilare seri pericoli per i futuri equilibri di bilancio. (Corte conti, sez. reg. contr. Piemonte n. 49/2015).

È dunque evidente che occorre provvedere ad una corretta destinazione delle entrate straordinarie a spese correnti non connotate da ripetitività, posto che altrimenti scelte differenti sono suscettibili di incidere negativamente non solo sulla regolare costruzione dell'equilibrio economico, ma anche, sul relativo mantenimento in fase dinamica.

Va da sé che valutazioni prudenziali, in sede di predisposizione del bilancio di previsione, richiedono, nella formazione degli equilibri di parte corrente, ampie cautele ove si intenda fare ricorso a entrate non aventi carattere ripetitivo, le quali, oltre che fondarsi su stime attendibili, dovrebbero essere correlate a spese aventi le medesime caratteristiche, a spese cioè una tantum o comunque discrezionali e quindi comprimibili.

La Sezione rimarca quindi come non sia convincente né fisiologica la reiterata copertura dello squilibrio di parte corrente mediante poste straordinarie (come l'avanzo di amministrazione), che solo per scelta legislativa possono essere utilizzati per finanziare spese correnti. Ciò posto, si deve necessariamente evidenziare che il disavanzo corrente del comune costituisce un indice dell'incapacità dell'ente locale di assicurare il suo funzionamento e l'erogazione dei propri servizi con entrate ordinarie.

Da siffatto quadro istruttorio viene in discussione la possibilità di raggiungere l'equilibrio di bilancio attraverso gli strumenti ordinari di allocazione delle risorse e, nel contempo, verrebbe in ogni caso compromessa la sana gestione del comune, che si troverebbe in seria difficoltà ad assicurare i servizi essenziali per la collettività.

In secondo luogo, la Sezione sottolinea l'importanza in termini generali, ai fini dell'attenuazione del rischio di emersione di futuri squilibri di bilancio, della corretta apposizione di vincoli alle entrate riscosse, nonché della relativa osservanza nella successiva gestione (che, fisiologicamente, può investire vari esercizi finanziari). L'esigenza che le risorse vincolate giacenti in cassa non siano distolte dalla loro originaria destinazione (impressa dalla legge o dalla volontà di terzi finanziatori) traspare chiaramente nell'art. 195 del TUEL che, nell'ammettere deroghe al vincolo di destinazione di tali risorse, pone, tuttavia, vari limiti, quantitativi e procedurali, nonché, dopo la novella apportata dal decreto legislativo 10 agosto 2014, n. 126, la necessità che i movimenti di utilizzo e di reintegro delle somme vincolate siano oggetto di registrazione contabile secondo le modalità indicate nel Principio applicato della contabilità finanziaria (si rinvia, per approfondimenti, alla deliberazione della Sezione delle autonomie della Corte dei conti, n. 31/2015/INPR). A tal fine, l'art. 180 del d.lgs. n. 267 del 2000 prescrive, alla lett. d), che l'ordinativo di incasso riporti, fra le altre annotazioni, *"gli eventuali vincoli di destinazione delle entrate derivanti da legge, da trasferimenti o da prestiti"*. Allo stesso modo, il successivo art. 185, impone, alla lett. i), che anche i mandati di pagamento attestino *"il rispetto degli eventuali vincoli di destinazione stabiliti per legge o relativi a trasferimenti o ai prestiti"*.

Inoltre, la determinazione della giacenza di cassa vincolata al momento dell'avvio della nuova contabilità armonizzata, disciplinata dal d.lgs. n. 118 del 2011, è stata oggetto di apposita disciplina in un paragrafo (il 10.6) del Principio contabile applicato concernente la contabilità finanziaria (Allegato 4/2 al d.lgs. n. 118 del 2011), le cui indicazioni (alle quali si fa rinvio) risultano funzionali al corretto avvio, anche sotto il profilo della cassa (oltre che della

competenza) del nuovo sistema contabile (oltre che, naturalmente, della riferita attenuazione dei rischi di successiva emersione di carenza di risorse per il finanziamento delle spese a cui le entrate vincolate erano destinate).

Non persuade quindi l'affermazione contenuta nella nota di risposta dell'ente secondo cui non sussistono nel bilancio entrate a destinazione vincolata: ciò è in contraddizione con le risultanze istruttorie dalle quali emerge l'esistenza di entrate da sanzioni amministrative, per le quali tale vincolo deve essere apposto necessariamente.

La necessità di operare uno sforzo supplementare sul versante gestionale da parte del comune volto a declinare in modo appropriato le esigenze sottese alla corretta applicazione dei principi contabili, concerne anche lo stesso fondo rischi di cui la Sezione ribadisce la doverosità della istituzione, in quanto l'allegato 4/2 al D. Lgs. 118/2011 "disposizioni in materia di armonizzazione dei sistemi contabili" prevede, tra l'altro, la costituzione di un apposito fondo per far fronte ad oneri derivanti da sentenza. Vengono sostanzialmente indicate due ipotesi sulle quali fondare la costituzione di tale fondo: quando a seguito di contenzioso il comune abbia una "significativa probabilità di soccombere"; quando a seguito di sentenza non definitiva e non esecutiva il comune sia condannato al "pagamento di spese".

A tale proposito si rinvia all'Allegato n. 4/2 del D. Lgs. n. 118/2011 "Principio contabile applicato concernente la contabilità finanziaria" che al punto 9.2 stabilisce che "il risultato di amministrazione è distinto in fondi liberi, vincolati, accantonati e destinati. La quota accantonata del risultato di amministrazione è costituita da: ... 3. gli accantonamenti per le passività potenziali (fondi spese e rischi)". In particolare circa il Fondo spese legali va richiamato quanto stabilito nei medesimi Principi Contabili al punto 5.2 lettera h: *"In occasione della prima applicazione dei principi applicati della contabilità finanziaria, si provvede alla determinazione dell'accantonamento del fondo rischi spese legali sulla base di una ricognizione del contenzioso esistente a carico dell'ente formatosi negli esercizi precedenti, il cui onere può essere ripartito, in quote uguali, tra gli esercizi considerati nel bilancio di previsione o a prudente valutazione dell'ente, fermo restando l'obbligo di accantonare nel primo esercizio considerato nel bilancio di previsione, il fondo riguardante il nuovo contenzioso formatosi nel corso dell'esercizio precedente (compreso l'esercizio in corso, in caso di esercizio provvisorio). In presenza di contenzioso di importo particolarmente rilevante, l'accantonamento annuale può essere ripartito, in quote uguali, tra gli esercizi considerati nel bilancio di previsione o a prudente valutazione dell'ente. Gli stanziamenti riguardanti il fondo rischi spese legali accantonato nella spesa degli esercizi successivi al primo, sono destinati ad essere incrementati in occasione dell'approvazione del bilancio di previsione successivo, per tenere conto del nuovo contenzioso formatosi alla data dell'approvazione del bilancio. In occasione dell'approvazione del rendiconto è possibile vincolare una quota del risultato di amministrazione pari alla quota degli accantonamenti riguardanti il*

fondo rischi spese legali rinviati agli esercizi successivi, liberando in tal modo gli stanziamenti di bilancio riguardanti il fondo rischi spese legali (in quote costanti tra gli accantonamenti stanziati nel bilancio di previsione). L'organo di revisione dell'ente provvede a verificare la congruità degli accantonamenti".

La Sezione delle Autonomie con la deliberazione n. 9/2016/Inpr ha sottolineato a tale proposito che il principio contabile applicato della contabilità finanziaria introduce come fondo rischi nel caso in cui l'ente, a seguito di contenzioso in cui ha significative probabilità di soccombere, o di sentenza non definitiva e non esecutiva, sia condannato al pagamento delle spese.

In tali casi, si è in presenza di una obbligazione passiva condizionata al verificarsi di un evento (l'esito del giudizio o del ricorso), con riferimento al quale non è possibile impegnare alcuna spesa, ma per cui i principi contabili ritengono necessario, e non facoltativo, l'accantonamento a fondo rischi.

A tal fine, anche in relazione alle risultanze istruttorie, diviene pertanto assolutamente necessario accantonare le somme relative ai fini della costituzione del fondo rischi: la finalità è quella di preservare gli equilibri di bilancio, e richiederà quindi uno sforzo supplementare sul versante gestionale da parte del comune volto a declinare in modo appropriato le esigenze sottese alla corretta applicazione dei principi contabili.

8. Anomalo aumento dei residui passivi del Titolo I avvenuto dopo il riaccertamento straordinario

Veneto 221-2018

Un aumento dei residui passivi del titolo I provenienti dalla competenza e il comune, a tal proposito, ha rappresentato che la causa va ricondotta principalmente alle difficoltà nella gestione amministrativa-contabile da parte degli uffici, registrate in particolare negli ultimi mesi dell'esercizio finanziario. Tali considerazioni, però, non permettono di ritenere sufficientemente giustificato il riscontrato accumulo dei residui passivi del titolo I della spesa: al 31/12/2015 i residui passivi del titolo I risultano infatti incrementati del 12,02% rispetto al rispettivo valore al 31/12/2014 (prima del riaccertamento straordinario)

Il Collegio rammenta come tale comportamento si ponga in contrasto con i nuovi principi contabile: del resto, la Sezione delle autonomie nella deliberazione n. 9/SEZAUT/2016/INPR (Linee di indirizzo per la formazione del bilancio 2016-2018 e per l'attuazione della contabilità armonizzata negli Enti territoriali) ha rilevato che "Il riaccertamento straordinario ha avuto lo scopo di adeguare i residui attivi e passivi, conservati al 31 dicembre 2014 in forza delle regole vigenti prima dell'entrata in vigore della riforma contabile, al principio della competenza finanziaria potenziata che, a far data dal 1° gennaio 2015, è divenuto la regola fondamentale da applicare alla gestione finanziaria degli enti e, quindi, anche alla gestione dei residui. (...) Per

effetto della gestione ordinaria dei residui, che comporta ogni anno la formazione di nuovi residui attivi e la riscossione o cancellazione di vecchi crediti, lo stock di residui attivi dovrebbe tendere ad una naturale stabilizzazione, mentre i residui passivi devono tendere verso una progressiva riduzione”.

9. Errore nel calcolo FCDE

Veneto 221-2018

Il Collegio richiama a tale riguardo l’orientamento espresso dalla giurisprudenza della Corte (delibera Lombardia n. 164/2017/PRSP del 29 maggio 2017), secondo cui *“la riduzione del (ndr al) 36 per cento consentito dalla modifica al principio contabile applicato riguarda la determinazione del Fondo crediti di dubbia esigibilità nel bilancio di previsione dell’esercizio 2015 e non anche l’accantonamento sul risultato di amministrazione conseguente al riaccertamento straordinario che deve essere indicato per l’intero importo, salvo poi fare applicazione del criterio semplificato a partire dal rendiconto del successivo esercizio”*.

Lo stesso principio è stato affermato con riferimento ad un ente in sperimentazione *“la riduzione del (ndr al) 55 per cento consentito dalla modifica al principio contabile applicato riguarda la determinazione del Fondo crediti di dubbia esigibilità nel bilancio di previsione dell’esercizio 2015 e non anche l’accantonamento sul risultato di amministrazione che deve essere indicato per l’intero importo, salvo poi fare applicazione del criterio semplificato a partire dal rendiconto del successivo esercizio”* (cfr. Lombardia n. 208/2017/PRSP del 25 luglio 2017).

In questa sede, appare opportuno precisare che non è corretto applicare il metodo ordinario per il calcolo del FCDE a consuntivo abbattendo l’accantonamento a consuntivo 2015 al 36%, (facoltà, al contrario, riconosciuta dal Legislatore per il bilancio di previsione 2015).

Detto assunto, in primo luogo, trova fondamento nella *ratio* dell’istituto del Fondo crediti di dubbia esigibilità (analiticamente disciplinato dall’allegato 4/2 del d.lgs. 118/2011 recante il “principio contabile applicato concernente la contabilità finanziaria”).

L’accantonamento a FCDE, in maggior dettaglio, ha la precipua finalità di evitare che spese esigibili siano finanziate da entrate di dubbia esigibilità. In questo senso, il principio sopra citato stabilisce che *«sono accertate per l’intero importo del credito anche le entrate di dubbia e difficile esazione, per le quali non è certa la riscossione integrale, quali le sanzioni amministrative al codice della strada, gli oneri di urbanizzazione, i proventi derivanti dalla lotta all’evasione, ecc.»*, ma per evitare che entrate di dubbia esigibilità possano finanziare spese esigibili, a bilancio di previsione, è stanziata un’apposita posta contabile, denominata *“accantonamento al FCDE”* (che non è oggetto di impegno e genera un’economia di bilancio), mentre, a consuntivo, una quota di risultato di amministrazione è accantonata al FCDE.

Nel bilancio di previsione, in linea generale, la quantificazione dell'accantonamento a FCDE è effettuata applicando agli stanziamenti delle entrate di dubbia e difficile esazione il complemento a 100 della media tra incassi in conto competenza e accertamenti degli ultimi 5 esercizi.

A consuntivo, la quantificazione della quota di risultato di amministrazione accantonata a FCDE è determinata applicando *“all'importo complessivo dei residui attivi, sia di competenza dell'esercizio cui si riferisce il rendiconto, sia degli esercizi precedenti”*, il complemento a 100 della media del rapporto tra incassi in conto residui e importo dei residui attivi all'inizio di ogni anno degli ultimi 5 esercizi. L'esempio 5 del principio contabile prosegue prevedendo che *“L'importo dei residui attivi all'inizio di ciascun anno degli ultimi 5 esercizi può essere ridotto di una percentuale pari all'incidenza dei residui attivi di cui alle lettere b) e d) del prospetto di cui al punto 9.3 riguardante il riaccertamento straordinario dei residui rispetto al totale dei residui attivi risultante dal rendiconto 2014. Tale percentuale di riduzione può essere applicata in occasione della determinazione del fondo crediti di dubbia esigibilità da accantonare nel risultato di amministrazione degli esercizi successivi, con riferimento alle annualità precedenti all'avvio della riforma”*.

Chiarita la *ratio* del FCDE e, conseguentemente, le modalità fissate *“a regime”* dal legislatore per calcolarne la consistenza sia a previsione sia a consuntivo, deve, altresì evidenziarsi che l'art. 1, comma 509, della L. 23.12.2014 n. 190, ha integrato il principio contabile applicato di cui all'allegato 4/2 prevedendo che *“con riferimento agli enti locali, nel 2015 è stanziata in bilancio una quota dell'importo dell'accantonamento quantificato nel prospetto riguardante il fondo crediti di dubbia esigibilità allegato al bilancio di previsione pari almeno al 36 per cento, se l'ente non ha aderito alla sperimentazione di cui all'articolo 36, e al 55 per cento, se l'ente ha aderito alla predetta sperimentazione. Nel 2016 per tutti gli enti locali lo stanziamento di bilancio riguardante il fondo crediti di dubbia esigibilità è pari almeno al 55 per cento, nel 2017 è pari almeno al 70 per cento, nel 2018 è pari almeno all'85 per cento e dal 2019 l'accantonamento al fondo è effettuato per l'intero importo”*. In altri termini, il comma 509 cit., limitatamente al bilancio di previsione, consente all'ente locale di scegliere se adeguarsi immediatamente o solo progressivamente alle prescrizioni del principio contabile in materia di FCDE.

Dunque, alla luce sia dell'argomento letterale (la norma da ultimo citata si riferisce solo al bilancio di previsione) sia della particolare rilevanza che ha l'istituto del FCDE nel sistema dei nuovi principi contabili (ossia scongiurare che spese esigibili possano trovare copertura finanziaria con residui attivi di difficile riscossione), questa Sezione ritiene che, nel 2015 la facoltà dell'ente locale di abbattere la consistenza del FCDE accantonata sul risultato di amministrazione non sia configurabile a consuntivo quando l'ente medesimo opta per il metodo ordinario di calcolo.

D'altra parte, anche se l'espressione impiegata dal legislatore potrebbe essere fonte di equivoci interpretativi, questa Sezione ritiene che, per giungere ad una soluzione contraria (ossia di

acconsentire un abbattimento della consistenza del fondo anche a consuntivo), non possa invocarsi il dm 20.05.2015 laddove ha integrato il principio contabile applicato concernente la contabilità finanziaria aggiungendo l'inciso "salva la facoltà prevista per gli esercizi dal 2015 al 2018, disciplinata nel presente principio" alla frase "In sede di rendiconto, fin dal primo esercizio di applicazione del presente principio, l'ente accantona nell'avanzo di amministrazione l'intero importo del fondo crediti di dubbia esigibilità quantificato nel prospetto riguardante il fondo allegato al rendiconto di esercizio".

Infatti, a parere di questa Sezione, il richiamato inciso deve riferirsi al secondo paragrafo introdotto dal medesimo D.M., laddove, dopo aver effettuato una precisazione sul riaccertamento straordinario, sancisce che "Per effetto della gestione ordinaria che, annualmente, comporta la formazione di nuovi residui attivi e la riscossione o cancellazione dei vecchi crediti, lo stock complessivo dei residui attivi tende ad essere sostanzialmente stabile nel tempo. Pertanto, se l'ammontare dei residui attivi non subisce significative variazioni nel tempo, anche la quota del risultato di amministrazione accantonata al fondo crediti di dubbia esigibilità tende ad essere stabile e, di conseguenza, gran parte dell'accantonamento al fondo crediti di dubbia esigibilità effettuato annualmente nel bilancio di previsione per evitare di spendere entrate non esigibili nell'esercizio, non è destinato a confluire nella quota del risultato di amministrazione accantonata per il fondo crediti di dubbia esigibilità. Infatti, se i residui attivi sono stabili nel tempo, nella quota del risultato di amministrazione accantonata per il fondo crediti di dubbia esigibilità confluisce solo la parte del fondo accantonato nel bilancio di previsione di importo pari agli utilizzi del fondo crediti a seguito della cancellazione o dello stralcio dei crediti dal bilancio".

In altri termini, questa Sezione ritiene che l'inciso "salva la facoltà prevista per gli esercizi dal 2015 al 2018, disciplinata nel presente principio" vada riferito alla facoltà degli enti locali (per il ciclo di bilancio considerato) di adottare il c.d. metodo semplificato per la costituzione del FCDE, non alla facoltà - prevista per il medesimo periodo - di abbattere (fino alle percentuali indicate per il bilancio di previsione) la consistenza del FCDE a consuntivo calcolato secondo il metodo ordinario.

10. Reimputazione di residui sia attivi che passivi mantenuti durante il riaccertamento straordinario dei residui

Veneto 218-2018

Le medesime esigenze di rispetto dei principi contabili espresse dalla normativa sull'armonizzazione contabile, funzionali a preservare i principi di veridicità, trasparenza ed equilibrio del bilancio vengono in rilievo, altresì, in occasione delle risposte fornite dal comune ai punti 1.2.10.8 1.2.10.9 del questionario: in esse emerge infatti che il Comune ha reimputato sia

residui attivi che residui passivi mantenuti durante il riaccertamento straordinario, diversamente da quanto previsto al punto 9.1 del principio contabile concernente la contabilità finanziaria, di cui al D.Lgs. 118/2011.

La prassi seguita dal Comune sembra pertanto in palese contrasto con le finalità dell'armonizzazione contabile (D.lgs. 118/2011), dal momento che va a scardinare il momento fondamentale - sul piano temporale - di iscrizione della posta di bilancio, ovvero della esigibilità, in funzione del dichiarato intento normativo di avvicinamento tra momento di competenza e quello di cassa: l'evenienza di una reimputazione dovrebbe quindi assumere le caratteristiche di assoluta eccezionalità per evitare che i due momenti subiscano una discrasia temporale non giustificata, e anzi, fatte salve le ipotesi di spesa in conto capitale, dovrebbe residuare a situazione di insanabile patologia in quanto contrastante con i canoni della normativa testé citata.

Diversamente opinando, verrebbe ad essere vanificato il momento della programmazione e svuotato di significato, altresì, il fondamentale adempimento del riaccertamento straordinario dei residui, cui il legislatore ha annesso particolare importanza ai fini proprio della imputazione delle poste di bilancio e della prima costituzione del Fondo pluriennale vincolato.

11. Superamento della soglia stabilita dal parametro di deficitarietà n. 7 del D.M.

18/02/2013: stock complessivo di debito

Veneto 218-2018

È rilevato il superamento della soglia stabilita dal parametro di **deficitarietà n. 7** del D.M. 18/02/2013 "*Consistenza dei debiti di finanziamento non assistiti da contribuzioni superiore al 150 per cento rispetto alle entrate correnti per gli enti che presentano un risultato contabile di gestione positivo e superiore al 120 per cento per gli enti che presentano un risultato contabile di gestione negativo (fermo restando il rispetto del limite di indebitamento di cui all'art. 204 del Tuel)*": lo stock complessivo del debito (stock debito/entrate correnti) si è attestato al 160,25%.

Al riguardo, il comune ha rappresentato di essere consapevole del mancato rispetto del parametro di deficitarietà n. 7 e, a garanzia dei futuri bilanci, non è stata prevista la contrazione di nuovi prestiti in ottemperanza al disposto dell'art. 8 della Legge 183/2011 (legge di stabilità 2012). Anche negli anni 2016 e 2017 l'Amministrazione ha provveduto all'estinzione anticipata totale o parziale di altri prestiti, migliorando ulteriormente la posizione debitoria.

Il Collegio vuole rammentare che tale circostanza, pur nel pieno rispetto di quanto stabilito dall'art. 204 del Tuel, potrebbe determinare una sensibile attenuazione della possibilità per il comune di far fronte alle proprie obbligazioni. Sul piano finanziario, tale valutazione trova indiretto riscontro nella mancata scelta di attivarsi sulla componente di spesa corrente che deriva dall'indebitamento. Alla luce di quanto evidenziato, si ritiene pertanto opportuno segnalare che,

anche in relazione alla difficile situazione generale della finanza pubblica, ogni azione tesa alla limitazione del debito entro limiti fisiologici e al contenimento della relativa componente di parte corrente, rappresenta un modello di sana gestione finanziaria, la cui verifica e attuazione deve tenere del contesto generale in cui si opera.

Peraltro, detti obblighi appaiono ancor più incisivi a seguito delle modifiche costituzionali introdotte dalla legge costituzionale 20 aprile 2012, n. 1 che, in modo innovativo, introduce all'art. 97 della Costituzione una specifica e significativa disposizione di principio, irrefragabile, secondo cui le PP.AA., in coerenza con l'ordinamento dell'Unione Europea, assicurano l'equilibrio dei bilanci e la sostenibilità del debito pubblico, esplicitando a livello costituzionale un obbligo già immanente nel nostro ordinamento per tutte le Amministrazioni.

La preoccupazione che venga garantita la sostenibilità dell'indebitamento viene affrontata anche nella legge rinforzata 24 dicembre 2012, n. 243 attuativa del nuovo articolo 81 della Costituzione, recante "Disposizioni per l'attuazione del principio del pareggio di bilancio ai sensi dell'articolo 81, sesto comma della Costituzione" (art. 81 riformulato dalla Legge costituzionale 20 aprile 2012, n. 1).

L'irregolarità derivante dallo sfioramento di uno dei parametri di valutazione della deficitarietà appare potenzialmente foriera di futuri pregiudizi, atteso, nel caso in specie che l'entità (160,25%) rilevata ben potrebbe incidere in sede di mantenimento degli equilibri di bilancio del Comune e più in generale per una sana gestione finanziaria.

12. Mancato chiarimento evoluzione del FCDE

Lombardia 209-2018

La Sezione, sulla base della documentazione contabile esaminata, in merito all'evoluzione del FCDE rileva che il comune, ha risposto negativamente ai quesiti relativi ai crediti riconosciuti inesigibili: (1.2.7.3a) *"E' stato ridotto il corrispondente FCDE e sono stati trasferiti nello stato patrimoniale i crediti dichiarati inesigibili come previsto dall'art. 230, comma5, TUEL?"* (1.2.7.3b) *"È stato adeguato il Fondo svalutazione crediti"*. La Sezione ha chiesto chiarimenti in merito senza tuttavia ricevere riscontro alle richieste istruttorie, precludendo così lo svolgimento dell'attività di controllo.

13. Perplessità voci ascritte alla generica categoria "Rimborso spese per servizi conto terzi"

Lombardia 209-2018

Si tratta di una denominazione eccessivamente generica che non consente a questo organo di controllo di stabilire se le somme di cui si discute sono state correttamente contabilizzate sotto questa categoria.

Difatti, possono essere correttamente annoverate tra le entrate e le spese per servizi conto terzi, ai sensi dell'art. 168 del D.Lgs. n. 267/00, quelle entrate e quelle spese, ivi compresi i fondi economici, che costituiscono al tempo stesso un debito ed un credito per il comune. Quindi, le previsioni e gli accertamenti d'entrata conservano l'equivalenza con le previsioni e gli impegni di spesa. Sin dai principi contabili approvati in data 18 novembre 2008 dall'Osservatorio per la finanza e la contabilità degli Enti Locali, costituito presso il Ministero dell'Interno (mantenenti il proprio valore interpretativo in attesa dell'entrata in vigore, dal 2015, dei principi allegati al D.lgs. n. 118/11), si leggeva (alla lett. c, punti 25 e 61), che le entrate e le spese da servizi conto terzi devono essere limitate a quelle strettamente previste dall'ordinamento finanziario e contabile, con responsabilità del servizio finanziario sulla corretta imputazione. È quindi ormai pacifico tra le Sezioni regionali di controllo che possono essere contabilizzate tra i servizi per conto terzi solo quelle entrate e spese che, per il solo fatto della riscossione o del pagamento di una somma, fanno sorgere automaticamente per l'Ente Locale l'impegno a pagare (ad un determinato creditore) o il diritto ad ottenere il rimborso (da un determinato debitore) della stessa somma.

Con l'entrata in vigore del d. D.Lgs. 118/11, il principio sopra enunciato ha trovato nuovo vigore. Infatti, Il Principio contabile applicato della contabilità finanziaria n. 7.1 fornisce una rinnovata, e precisa, definizione dei servizi per conto terzi, includendovi quelle transazioni poste in essere per conto di altri soggetti, in assenza di qualsiasi discrezionalità ed autonomia decisionale da parte del comune (es. quelle effettuate come sostituto di imposta). Inoltre, sono classificabili in tal modo le transazioni riguardanti i depositi dell'ente presso terzi, i depositi di terzi presso il comune, la cassa economica, le anticipazioni erogate dalla Tesoreria statale alle regioni per il finanziamento della sanità ed i relativi rimborsi. Di contro, l'autonomia decisionale sussisterebbe qualora il comune concorra alla definizione di almeno uno dei seguenti elementi della transazione: ammontare, tempi e destinatari della spesa.

Il Principio contabile applicato, in via meramente esemplificativa, fa rientrare nella categoria dei servizi conto terzi le seguenti transazioni:

- le operazioni svolte dall'Ente come capofila, come mero esecutore della spesa, nei casi in cui il comune riceva risorse da trasferire a soggetti già individuati, sulla base di tempi e importi predefiniti;

- la gestione della contabilità svolta per conto di un altro Ente (anche non avente personalità giuridica) che ha un proprio bilancio di previsione e di consuntivo;
- la riscossione di tributi e di altre entrate per conto di terzi (in questo caso il principio precisa che l'Ente incaricato di riscuotere tributi o altre entrate per conto terzi provvede all'accertamento/incasso, e all'impegno/pagamento, dell'intero importo del tributo/provento tra i servizi per conto terzi. L'eventuale compenso trattenuto, o l'eventuale quota di tributo di competenza, è registrato attraverso il versamento all'entrata del proprio bilancio di una quota del mandato emesso e imputato alla spesa per conto terzi).

Viceversa, non hanno natura di servizi per conto di terzi e, di conseguenza, devono essere contabilizzate negli altri titoli del bilancio:

- le spese sostenute per conto di un altro ente che comportano autonomia decisionale e discrezionalità, anche se destinate ad essere interamente rimborsate (quali le spese elettorali sostenute dai comuni per altre amministrazioni pubbliche, le spese di giustizia, ecc.);
- le operazioni svolte per conto di un altro soggetto (anche non avente personalità giuridica, comprese le articolazioni organizzative del comune stesso) che non ha un proprio bilancio nel quale contabilizzare le medesime operazioni;
- i finanziamenti comunitari, anche se destinati ad essere spesi coinvolgendo altri Enti, nei casi in cui non risultino predefiniti tempi, importi e destinatari dei successivi trasferimenti;

le operazioni in attesa di imputazione definitiva al bilancio.

Nulla di nuovo, quindi, è stato introdotto dai nuovi principi contabili nella materia di cui si discute. Come precisato anche da recente giurisprudenza (Corte dei Conti Sezione Controllo Regione Veneto Deliberazione n. 562/2017/PRSE), testualmente: *"Non v'è dubbio che, in materia di partite di giro e di servizi per conto di terzi, il Principio contabile applicato, operante dall'esercizio 2015, abbia semplicemente esplicitato in maniera più compiuta e dettagliata concetti già contenuti nei Principi contabili per gli enti locali, così come elaborati dalla giurisprudenza della Corte dei conti e delle Sezioni regionali di controllo, in particolare e che non abbia aggiunto nulla di nuovo ad un regime contabile preesistente e che si ponga, dunque, in continuità con il passato."*

La circostanza che il comune in esame non abbia precisato le voci ascritte alla generica categoria del "Rimborso spese per servizi conto terzi" non elimina le perplessità legate alla valutazione che ha generato la richiesta istruttoria del 21 settembre 2017.

14. Utilizzo di avanzo di amministrazione in parte corrente

Veneto 217-2018

La Sezione rileva che il risultato di gestione negativo, derivante dall'utilizzo di avanzo di amministrazione in parte corrente, deve essere *"un'evenienza di natura eccezionale, giustificata unicamente al fine di garantire il rispetto del principio di equilibrio in presenza di una situazione particolare quale quella della riduzione dei trasferimenti relativi al contributo ordinario"* la cui praticabilità è condizionata alla sussistenza delle condizioni di legge.

In questa sede la Sezione evidenzia il rischio del finanziamento di spese ripetitive attraverso entrate di natura straordinaria potrebbe profilare seri pericoli per i futuri equilibri di bilancio (Corte conti, sez. reg. contr. Piemonte n. 49/2015).

È dunque evidente che occorre provvedere ad una corretta destinazione delle entrate straordinarie a spese correnti non connotate da ripetitività, posto che altrimenti scelte differenti sono suscettibili di incidere negativamente non solo sulla regolare costruzione dell'equilibrio economico, ma anche, sul relativo mantenimento in fase dinamica.

Va da sé che valutazioni prudenziali, in sede di predisposizione del bilancio di previsione, richiedono, nella formazione degli equilibri di parte corrente, ampie cautele ove si intenda fare ricorso a entrate non aventi carattere ripetitivo, le quali, oltre che fondarsi su stime attendibili, dovrebbero essere correlate a spese aventi le medesime caratteristiche, a spese cioè una tantum o comunque discrezionali e quindi comprimibili.

La Sezione rimarca quindi come non sia convincente né fisiologica la copertura dello squilibrio di parte corrente mediante poste straordinarie (come l'avanzo di amministrazione), che solo per scelta legislativa possono essere utilizzati per finanziare spese correnti.

Ciò posto, si deve necessariamente evidenziare che il disavanzo corrente del Comune costituisce un indice dell'incapacità dell'ente locale di assicurare il suo funzionamento e l'erogazione dei propri servizi con entrate ordinarie.

Da siffatto quadro istruttorio viene in discussione la possibilità di raggiungere l'equilibrio di bilancio attraverso gli strumenti ordinari di allocazione delle risorse e, nel contempo, verrebbe in ogni caso compromessa la sana gestione dell'ente, che si troverebbe in seria difficoltà ad assicurare i servizi essenziali per la collettività.

15. Mancato accantonamento di avanzo per il fondo contenziosi

Veneto 216-2018

il Comune ha ritenuto di non costituire il fondo rischi per l'assenza di uno pendente: pur prendendo atto delle dichiarazioni del comune, la Sezione – anche in relazione alle dimensioni e alla struttura dell'Ente che sembrano indurre alla naturale perplessità circa l'affermazione contenuta nella nota di risposta – evidenzia l'esigenza sottesa alla istituzione del predetto fondo cautelativo.

È accertato infatti che una delle cause del rischio di squilibri strutturali del bilancio è rappresentata da sentenze che determinano per il comune l'insorgere di oneri di rilevante entità finanziaria e che il bilancio non riesce ad affrontare con risorse disponibili nell'anno o nel triennio di riferimento del bilancio (art. 193 del Tuel). A tale proposito si rinvia all'Allegato n. 4/2 del D. Lgs. n. 118/2011 *"Principio contabile applicato concernente la contabilità finanziaria"* che al punto 9.2 stabilisce che *"il risultato di amministrazione è distinto in fondi liberi, vincolati, accantonati e destinati. La quota accantonata del risultato di amministrazione è costituita da: ... 3. gli accantonamenti per le passività potenziali (fondi spese e rischi)"*.

La nota integrativa, allegata al bilancio, deve, anche nel caso del *"fondo contenziosi"*, curare particolarmente l'indicazione dei criteri che sono stati adottati per pervenire alla decisione di accantonamento al *"fondo rischi"* e fornire valutazioni sulla gestione complessiva dei rischi da contenzioso per il comune.

Tali valutazioni devono riguardare in modo particolare l'incidenza che il contenzioso in essere può avere sugli equilibri attuali e futuri del bilancio e della gestione e sulla capacità da parte dell'Ente di fare fronte agli oneri che potrebbero insorgere dagli esiti dei giudizi in corso.

La necessità di preservare gli equilibri di bilancio - in questo caso dovuta alla finalità di non fare trovare il comune sguarnito nel momento in cui l'evento negativo che si è ritenuto probabile dovesse realizzarsi e comportare il pagamento di spese, sia legali che risarcitorie - richiede quindi uno sforzo supplementare sul versante gestionale da parte dell'Ente volto a declinare in modo appropriato le esigenze sottese alla corretta applicazione dei principi contabili; ciò onde evitare che vi sia una indebita dilatazione della spesa in contrasto con le finalità dell'armonizzazione dei conti pubblici, funzionali a evitare che gli scostamenti dai principi del D.Lgs. n. 118 del 2011 non costituiscano solamente un vizio formale dell'esposizione contabile, ma risultino strumentali ad una manovra elusiva della salvaguardia degli equilibri del bilancio presidiati dall'art. 81 della Costituzione. Non operando tali accantonamenti, infatti, potrebbe concretizzarsi una manovra elusiva consistente essenzialmente nel programmare una spesa superiore a quella consentita dalle risorse disponibili nell'esercizio finanziario (Corte Costituzionale, sentenza n. 279 del 23/11/2016).

Proprio per questo, la Sezione delle Autonomie con deliberazione n. 14/2017/Inpr contenente *“Linee di indirizzo per la relazione dei revisori dei conti dei comuni, delle città metropolitane e delle province sui bilanci di previsione 2017-2019 per l’attuazione dell’art. 1 comma 166 e seguenti della legge 23 dicembre 2005 n. 266”*, volte a fornire agli enti utili indicazioni di principio e operative su alcuni profili di particolare rilevanza per la corretta programmazione e gestione del bilancio di previsione 2017-2019, ha peraltro sottolineato: *“particolare attenzione deve essere riservata alla quantificazione degli altri accantonamenti a fondi, ad iniziare dal Fondo contenzioso, legato a rischi di soccombenza su procedure giudiziarie in corso. Risulta essenziale procedere ad una costante ricognizione e all’aggiornamento del contenzioso formatosi per attestare la congruità degli accantonamenti, che deve essere verificata dall’Organo di revisione. Anche in questo caso, la somma accantonata non darà luogo ad alcun impegno di spesa e confluirà nel risultato di amministrazione per la copertura delle eventuali spese derivanti da sentenza definitiva, a tutela degli equilibri di competenza nell’anno in cui si verificherà l’eventuale soccombenza”*.

16. Forte accumulo dei residui attivi correnti dei titoli II e III

Veneto 216-2018

Il Collegio rammenta come la Sezione delle autonomie nella deliberazione n. 9/SEZAUT/2016/INPR (Linee di indirizzo per la formazione del bilancio 2016-2018 e per l’attuazione della contabilità armonizzata negli Enti territoriali) abbia rilevato che *“Il riaccertamento straordinario ha avuto lo scopo di adeguare i residui attivi e passivi, conservati al 31 dicembre 2014 in forza delle regole vigenti prima dell’entrata in vigore della riforma contabile, al principio della competenza finanziaria potenziata che, a far data dal 1° gennaio 2015, è divenuto la regola fondamentale da applicare alla gestione finanziaria degli enti e, quindi, anche alla gestione dei residui. (...) Per effetto della gestione ordinaria dei residui, che comporta ogni anno la formazione di nuovi residui attivi e la riscossione o cancellazione di vecchi crediti, lo stock di residui attivi dovrebbe tendere ad una naturale stabilizzazione, mentre i residui passivi devono tendere verso una progressiva riduzione”*.

Lo stock di residui attivi correnti di finanza propria mantenuto a valle dell’adozione del riaccertamento straordinario risulta infatti ancora cospicuo. In estrema sintesi, lo stock dei residui mantenuto a bilancio dopo il riaccertamento straordinario risulta eccessivamente elevato considerata la performance della riscossione e chiaramente determinato dall’inadeguatezza dell’operazione di stralcio/svalutazione, richiesta dal riaccertamento straordinario; il medesimo stock residui, del resto, finisce per raggiungere, in breve tempo, le dimensioni originarie precedenti alla adozione della delibera a causa dell’inefficacia sinora mostrata dalle misure sullo smaltimento dei residui, generando non pochi dubbi sulla veridicità dell’operazione effettuata con delibera della Giunta comunale n. 45/2015.

Il mantenimento di residui attivi inesigibili nel conto del bilancio incide sull'attendibilità del risultato contabile di amministrazione e sulla formazione dell'avanzo di amministrazione che può risultare sussistente solo sotto il profilo contabile (art. 187 del Tuel). In ogni caso, al fine di garantire gli equilibri della gestione finanziaria, in presenza di residui attivi, risalenti anni indietro nel tempo e di dubbia sussistenza, occorre attivare per tempo idonee procedure di ricognizione e verifica delle singole posizioni creditorie finalizzate al loro progressivo esaurimento.

La Sezione, pertanto, non può non richiamare l'attenzione sull'esigenza di operare una rigorosa ed attenta verifica delle voci classificate nei residui attivi, finalizzata a mantenere in bilancio solo quelle per le quali la riscossione possa essere previsto con un ragionevole grado di certezza; infatti al fine di conferire veridicità ed attendibilità al bilancio dell'Amministrazione locale, il legislatore ha stabilito che al termine di ciascun esercizio, prima dell'inserimento in bilancio dei residui attivi, il comune debba procedere ad una specifica operazione di riaccertamento tesa a verificare le posizioni creditorie.

Considerata la finalità della norma deve trattarsi di un controllo sostanziale e non solo formale; il comune cioè non può limitarsi a verificare che continui a sussistere il titolo giuridico del credito, l'esistenza del debitore e la quantificazione del credito, ma deve anche accertare la effettiva riscuotibilità dello stesso e le ragioni per le quali non è stato riscosso in precedenza, cosicché ove risulti che il credito, di fatto, non è più esistente, esigibile o, comunque, riscuotibile deve essere stralciato dal conto del bilancio e inserito nel conto del patrimonio in un'apposita voce dell'attivo patrimoniale fino al compimento del termine prescrizione (art. 230 del Tuel, così come ripreso anche dai Principi contabili), dopodiché deve essere eliminato anche dal Conto del patrimonio, con contestuale riduzione del patrimonio.

Nella maggior parte dei casi la procedura si completa nell'esercizio successivo, ma ove ciò non accada il residuo può essere mantenuto nel bilancio dell'ente sino a che l'operazione non viene a conclusione: occorre però adottare alcune regole specifiche e tenere un comportamento prudente.

La Sezione conclusivamente invita il Comune a vigilare attentamente sulla riscossione dei crediti mantenuti in bilancio, alla luce dei potenziali riflessi negativi di un loro improprio mantenimento sul risultato di amministrazione, sulla salvaguardia degli equilibri di bilancio e sulla stessa attendibilità del rendiconto del comune, garantendo altresì la corretta applicazione dei nuovi principi contabili, postulati dall'armonizzazione contabile.

17. Necessità di mantenere vincolata nel risultato di amministrazione le somme erogate per interventi di parte capitale

Lombardia 179-2018

L'ente rileva una forte consistenza di cassa, determinata, in gran parte, all'incasso anticipato di una quota parte del contributo della Regione per opere di consolidamento versanti frana Torrente. Dalla memoria si evince che il contributo di 5.921.242,37, erogato parzialmente tra il 2002 e il 2005 (restano da erogare 1,2 milioni) è stato utilizzato per pagamenti dal Comune per soli 825.739,22 euro (discende quindi un avanzo di cassa di 3.895.503 euro). L'avanzo, si precisa nella nota, è stato, dopo la segnalazione della Corte, oggetto di vincolo. Questi dati trovano conferma nel dettaglio dei residui di parte capitale (allegati alla nota del Commissario), da cui si evincono, nel capitolo 12406, le somme erogate tra il 2001 e il 2006 (al netto di quelle pagate), pari a 3,9 milioni e quelle ancora da erogare (1,2 milioni).

Per risalire alle cause dell'avanzo l'attività istruttoria si è indirizzata anche verso la Regione, che ha fornito una scheda sintetica relativa all'annosa vicenda del progetto di messa in sicurezza della viabilità di accesso all'abitato, e copia delle note dell'Unità organizzativa Difesa del suolo e la Prefettura. Dalla documentazione si evincono forti criticità nell'attivazione degli interventi d'investimento pubblico connessi al consolidamento dell'assetto idrogeologico, con il conseguente uso inefficiente delle risorse pubbliche. Nella fattispecie in esame i fenomeni franosi del sono connessi all'alluvione del 1987. Le complesse opere portano allo stanziamento per la realizzazione della nuova strada di accesso all'abitato, dato il perdurare dello stato di impraticabilità della strada esistente per il ripetuto crollo di massi solo nel 2001 (DPCM del 24 maggio, che stanZIA 5.990.900,03 euro).

L'esito della gara ha prodotto dapprima un contenzioso in sede amministrativa (ricorso delle ditte non vincitrici) e in seguito un'inchiesta della magistratura, quale corollario a un'altra inchiesta riguardante i medesimi soggetti". (omissis) La Regione ha manifestato al Comune l'opportunità di non procedere con la stipulazione contrattuale, ma anzi di assumere provvedimenti di autotutela degli atti di aggiudicazione precedenti.

La deliberazione sul rendiconto 2016 (numero 12 del 4 giugno 2017) è allegata alla nota del Commissario. Da questa si evince un significativo squilibrio di parte corrente, pari a 245.950 euro, che interessa sia la gestione dei residui (riscossioni di 35.336 euro a fronte di 245.010 euro di pagamenti), sia quella di competenza (275.301 euro di riscossioni a fronte di 311.578 euro di pagamenti). Tale squilibrio è assorbito dall'elevato fondo di cassa. Forte è anche lo squilibrio dei residui, in questo caso pregressi (dove a fronte di 1.457.068 euro di attivi si riscontrano 5.156.958 euro di passivi), mentre la gestione di competenza mostra un andamento opposto (105.478 euro di residui attivi a fronte di 68794 euro di passivi). Questo squilibrio riduce significativamente il fondo cassa al 31 dicembre, che da 4.030.457 euro scende a 367.251 euro. Il risultato di amministrazione così determinato è peraltro fortemente ipotecato dal vincolo

apposto in seguito alle richiamate somme riguardanti il conto capitale che, poiché "somme incassate ... contribuiscono a formare il fondo cassa al 31/12 dell'esercizio, e confluiscono nella parte vincolata dell'avanzo (Cfr. art. 18 7 TUEL)". La Sezione Puglia (deliberazione 146 del 2017) ha osservato sul punto "che le entrate in conto capitale, in ogni caso, secondo un principio di sana gestione finanziaria, devono essere, destinate a spese dello stesso genere e confluire, comunque, nella parte vincolata dell'avanzo, pertanto, l'eventuale utilizzo per cassa di tali somme per finalità "diverse" può, nel caso in cui non consenta, ovvero ritardi il pagamento delle spese in conto capitale, costituire irregolarità finanziaria e determinare di conseguenza una possibile copertura di tale tipologia di spese con entrate correnti".

18. Errato accantonamento al FCDE a seguito dell'abbattimento al 36% operato sulle singole voci di entrata considerate, in sede di riaccertamento straordinario dei residui e di approvazione del rendiconto 2015

Veneto 177-2018

Tale erronea determinazione del FCDE ha inciso sulla corretta quantificazione del disavanzo di amministrazione in entrambi i suindicati momenti del ciclo di bilancio, e conferma che il comune ha disatteso i principi contabili disciplinanti la suddetta materia.

Il principio contabile elenca tassativamente i crediti che, in ragione della loro natura, possono considerarsi di sicura realizzazione e che, come tali, non sono soggetti all'obbligo di svalutazione (i crediti da altre amministrazioni pubbliche, i crediti assistiti da fidejussione e le entrate tributarie che, sulla base dei principi contabili, sono accertate per cassa).

I criteri per il calcolo del Fondo sono esplicitati nell'"esempio n. 5", riportato in calce allo stesso principio contabile che richiede a tal fine di provvedere:

"...b1) a determinare, per ciascuna delle categorie di entrate di dubbia e difficile esigibilità, l'importo dei residui complessivo come risultano alla fine dell'esercizio appena concluso, a seguito dell'operazione di riaccertamento ordinario di cui all'articolo 3, comma 4, del presente decreto;

b2) a calcolare, in corrispondenza di ciascuna entrata di cui al punto b1), la media del rapporto tra gli incassi (in c/residui) e l'importo dei residui attivi all'inizio di ogni anno degli ultimi 5 esercizi...", inoltre, il seguente punto b3) stabilisce che all'importo complessivo dei residui classificati secondo le modalità di cui al punto b1) va applicata una percentuale pari al complemento a 100 delle medie di cui al punto b2).

Prosegue l'"esempio n. 5" stabilendo che: "...Con riferimento alla lettera b2) la media può essere calcolata secondo le seguenti modalità:

b. media semplice (sia la media fra totale incassato e totale accertato, sia la media dei rapporti annui);

c. rapporto tra la sommatoria degli incassi in c/residui di ciascun anno ponderati con i seguenti pesi: 0,35 in ciascuno degli anni nel biennio precedente e il 0,10 in ciascuno degli anni del primo triennio rispetto alla sommatoria dei residui attivi al 1° gennaio di ciascuna anno ponderati con i medesimi pesi indicati per gli incassi;

d. media ponderata del rapporto tra incassi in c/residui e i residui attivi all'inizio ciascun anno del quinquennio con i seguenti pesi: 0,35 in ciascuno degli anni nel biennio precedente e il 0,10 in ciascuno degli anni del primo triennio...".

Ne consegue che, alla luce del principio contabile sin qui richiamato, l'applicazione del metodo ordinario implica che:

- la percentuale di accantonamento a FCDE in sede di rendiconto deve essere pari al complemento a 100 dell'andamento delle riscossioni in c/residui degli ultimi 5 esercizi (anni 2011-2015, nel caso di specie) rispetto ai residui attivi iniziali dei medesimi esercizi. A consuntivo, dunque, l'andamento delle riscossioni in c/competenza rispetto agli accertamenti, non ha rilievo alcuno (infatti, solo nel bilancio di previsione la quantificazione dell'accantonamento a FCDE è effettuata applicando agli stanziamenti delle entrate di dubbia e difficile esazione il complemento a 100 della media tra incassi in conto competenza e accertamenti degli ultimi 5 esercizi). In conclusione, a consuntivo, la percentuale di accantonamento da applicare "*...all'importo complessivo dei residui attivi, sia di competenza dell'esercizio cui si riferisce il rendiconto, sia degli esercizi precedenti...*", è pari al complemento a 100 della media calcolata secondo uno dei metodi di cui al precedente punto b2 del rapporto tra incassi in conto residui e importo dei residui attivi all'inizio di ogni anno degli ultimi 5 esercizi.

- i residui attivi iniziali e le riscossioni in c/residui da considerare per la quantificazione della suddetta percentuale di accantonamento sono quelli "*...degli ultimi 5 esercizi...*", ossia, per il FCDE di consuntivo 2015 qui in esame, quelli del quinquennio 2011/2015 (relativamente ai quali il comune ha tutti i dati rilevanti).

Con specifico riferimento al metodo ordinario, giova qui ricordare quanto affermato da questa Sezione nella deliberazione n. 253/2017/PRSE e cioè che "*...non è corretto applicare il metodo ordinario per il calcolo del FCDE a consuntivo abbattendo l'accantonamento a consuntivo 2015 al 36%, (facoltà, al contrario, riconosciuta dal Legislatore per il bilancio di previsione 2015) ...*".

Di conseguenza nel periodo temporale 2015/2018, l'accantonamento del FCDE a rendiconto (calcolato con il metodo ordinario) non può fruire –nemmeno per i residui di competenza– di

un abbattimento fino alla misura percentuale indicata dal Legislatore con espresso riferimento al bilancio di previsione.

Si rammenta che il principio contabile applicato concernente la contabilità finanziaria fissa le modalità di determinazione del Fondo crediti di dubbia esigibilità, richiedendo uno stanziamento (nel bilancio di previsione) o un accantonamento (nel rendiconto) minimo obbligatorio calcolato sull'andamento delle riscossioni negli esercizi pregressi.

Il primo accantonamento di una quota del risultato di amministrazione al fondo crediti di dubbia esigibilità è eseguito in occasione del riaccertamento straordinario dei residui, ed è effettuato con riferimento all'importo complessivo dei residui attivi risultanti dopo la cancellazione dei crediti al 31 dicembre 2014 cui non corrispondono obbligazioni perfezionate e scadute alla data del 1° gennaio 2015. Nello specifico, si deve calcolare, per ogni tipologia di entrata che può dare luogo a crediti di dubbia e difficile esazione e per ogni anno degli ultimi 5 esercizi, la media tra gli incassi in conto residui ed i residui attivi riportati.

L'obbligo di accantonamento nel rendiconto, impedisce l'utilizzo della quota del risultato di amministrazione, costituita dai residui attivi di dubbia e difficile esazione, per finanziare spese esigibili fino all'effettiva riscossione del credito.

Nel caso di specie e sulla scorta delle tabelle trasmesse nel corso dell'istruttoria, questa Sezione osserva che il comune, pur avendo utilizzato come base di calcolo del FCDE la media degli incassi in conto residui e l'importo dei residui attivi all'inizio di ogni anno, ha indebitamente applicato la riduzione percentuale al 36% sull'importo interamente considerato, sia in sede di riaccertamento straordinario che nel rendiconto 2015.

Si rammenta che l'accantonamento a FCDE ha la precipua finalità di evitare che spese esigibili siano finanziate da entrate di dubbia esigibilità. Conseguentemente, anche in presenza di un risultato di amministrazione positivo, un accantonamento a FCDE inferiore alle previsioni di legge può essere foriero di squilibri finanziari. Si fa presente altresì che in base al principio contabile applicato di cui all'Allegato 4/2 al d.lgs. n. 118/2011 *"...fino a quando il fondo crediti di dubbia esigibilità non risulta adeguato non è possibile utilizzare l'avanzo di amministrazione..."*.

Il Collegio, prende atto di quanto dedotto dal comune in merito alla corretta quantificazione del suddetto FCDE nei rendiconti 2016 e 2017 e si riserva, nel corso dei controlli sui relativi rendiconti, di verificare la congruità del FCDE accantonato a consuntivo, nonché l'evoluzione dell'eventuale disavanzo di amministrazione ai fini del recupero dello stesso.

19. Riduzione del FCDE per un ammontare "di pari importo" del residuo "stralciato", con riferimento applicativo al c.d. "metodo semplificato", non per l'ammontare nominale del residuo credito, ma per la quota percentuale che ha contribuito a determinare il fondo stesso

Umbria 34-2018

Sul punto la Sezione ritiene di dover evidenziare alcuni aspetti:

a) quanto all'adozione del metodo semplificato, seppur consentito dalla normativa vigente, esso può rappresentare una scelta non prudente in virtù del rischio di finanziare spese, scadute ed esigibili, con entrate di difficile esazione, rinviando al futuro ulteriori accantonamenti che, se non potranno essere compresi nei futuri risultati di amministrazione, genereranno, per la parte eccedente, disavanzi di amministrazione ordinari ripianabili secondo le regole stabilite dall'art.188 TUEL;

b) quanto alla riduzione del FCDE per un ammontare "di pari importo" ai residui attivi stralciati, come da princ.cont. dell'all.n.4/2 par.9.1, è da rilevare come il Comune abbia inteso eliminare dal FCDE l'intero importo del credito stralciato (pari a 100%). La Sezione ritiene non corretta tale operazione in quanto il credito stralciato dal rendiconto era rappresentato nel FCDE solo per una quota, pari alla percentuale calcolata mediante applicazione del principio contabile applicato n.4/2 al par. 3.3 del D.Lgs.n.118/2011. Seguendo il metodo adottato dal Comune, il FCDE ne risulta indebolito in quanto si riduce di una quota non proporzionale al credito stralciato e inizialmente "svalutato", bensì per l'intero credito, anche per la parte non oggetto di svalutazione.

20. Allocazione tra le "partite di giro" o "servizi in contro terzi" di poste da iscrivere in altri titoli del bilancio, costituenti gravi irregolarità idonee a ledere, nei casi di maggior rilevanza, il bilancio stesso quale "bene pubblico" (v. Corte Cost., sentenza n. 247/2017)

Umbria 34-2018

L'analisi dei dati sui servizi conto terzi e partite di giro ha evidenziato nel 2015 la mancata equivalenza tra gli accertamenti e gli impegni. Il comune, in risposta alla richiesta di chiarimenti formulata dal Magistrato istruttore, ha riferito di aver eseguito diverse operazioni di "pulizia" eliminando le poste contabili che non costituiscono partite di giro, riferite invece ad operazioni tipiche delle entrate e spese correnti. Tale attività si è conclusa nell'esercizio 2016.

La Sezione rileva che l'allocazione tra i servizi in conto terzi o partite di giro di poste che dovevano essere iscritte tra altri titolo di bilancio, rappresenta una grave irregolarità contabile che può determinare la lesione del bene pubblico "bilancio" (vedi Corte costituzionale n. 247/2017) in quanto non consente una corretta valutazione del risultato e degli equilibri della gestione e costituisce un'operazione elusiva delle regole di finanza pubblica.

Quanto al pareggio di bilancio, il comune ha evidenziato che, se pur nel 2016 non ha prodotto la relativa certificazione (essendo inserito nell'allegato n. 2 al decreto legge 27 novembre 2016 convertito in legge 15 dicembre 2016, n. 229, tra l'elenco dei comuni colpiti dal sisma del 26 e 30 ottobre 2016, che non concorrono alla realizzazione degli obiettivi di finanza pubblica per detto esercizio), ha comunque conseguito il saldo, inviando il relativo prospetto.

Resta comunque opportuno, per il futuro, richiamare il comune ad una corretta contabilizzazione di dette partite attenendosi all'applicazione delle disposizioni di cui all'art.168 TUEL e del principio contabile applicato n.4/2, par. 7.1 e 7.2, anche al fine di evitare eventuali operazioni elusive del vincolo di finanza pubblica.

È utile ricordare, a tal proposito, la legge di bilancio 2017 (Legge n.232/2016) che, in materia, ha previsto al comma 481 uno specifico apparato sanzionatorio intestato alle Sezioni giurisdizionali della Corte dei conti (cfr. del. n.14/SEZAUT/2017/INPR).

21. Mancato rispetto dei parametri di deficitarietà strutturale n. 2 e n. 5

Emilia Romagna 24-2018

Dalla certificazione dei parametri definiti ai sensi del D.M. 18 febbraio 2013 ai fini dell'accertamento della condizione di ente strutturalmente deficitario, è risultato che la città metropolitana non ha rispettato i parametri n.2 e n.5. In proposito si osserva che, sebbene siano da considerarsi in condizioni strutturalmente deficitarie i soli enti locali che presentino gravi ed incontrovertibili condizioni di squilibrio rilevabili dal superamento di almeno la metà dei suddetti parametri obiettivi, nondimeno, il valore deficitario anche di un numero minore di parametri nonché la misura per cui venga superata la soglia prevista evidenzia criticità sulle quali avviare le necessarie verifiche.

In seguito alla richiesta di chiarimenti istruttori è emerso che:

- in riferimento al mancato rispetto del parametro deficitario n.2 afferente al "Volume dei residui passivi provenienti dal titolo I superiore al 50% degli impegni della medesima spesa corrente...", la relazione dei revisori già evidenziava che, per poter rispettare la normativa sul patto di stabilità, la città metropolitana ha dovuto contrarre la spesa corrente del 2015. La Città Metropolitana specifica, inoltre, che si è trattato di *"una situazione assolutamente straordinaria"* e che *"la difformità di detto parametro non sottende ad una situazione di deficitarietà strutturale"*. In particolare *"premesso che l'ente ha scelto per il versamento del contributo alla spending review la modalità di compensazione sull' RCAuto/IPT e non il versamento diretto"*, nell'anno 2015 non è riuscito *"ad effettuare tali regolarizzazioni contabili"*, in quanto i dati in suo possesso circa le trattenute effettuate non erano *"sufficientemente esplicativi per provvedere alla loro contabilizzazione. ... Trattandosi di cifra consistente ha fatto salire in modo anomalo il parametro"*. In riferimento al mancato rispetto del parametro deficitario n.5 afferente la "Consistenza dei debiti fuori bilancio riconosciuti nel corso dell'esercizio superiore all'1% rispetto

ai valori di accertamento delle entrate correnti”, è emerso che l’ente ha dovuto riconoscere il rilevante importo di una sentenza di condanna. La Città Metropolitana evidenzia, tuttavia, che *“a fronte anche delle nuove norme contabili ha un monitoraggio infrannuale, oltre che in sede di predisposizione del bilancio di previsione e del rendiconto”*, anche sullo stato del contenzioso. Ha, altresì, precisato che *“Il fondo contenzioso opportunamente stanziato per la competenza è utilizzato per dare copertura alle esigenze annuali ed in sede di rendiconto accantonato a fondo rischi”*.

22. Discrepanza del Fondo pluriennale vincolato di parte corrente e di parte capitale

Veneto 168-2018

Sulla base degli esiti del questionario, il valore complessivo del Fondo pluriennale vincolato (€ 783.180,92) risulta corrispondere con quanto emerso in sede di riaccertamento straordinario dei residui (deliberazione di Giunta comunale n. 50 del 30.04.2015). Non risultano, invece, coincidere i singoli valori del FPV di parte corrente (€ 251.990,27) e di parte capitale (€ 531.190,65) indicati nel questionario - sia con riferimento al Rendiconto che al Bilancio di previsione 2015 - rispetto a quelli risultanti dalla predetta deliberazione di riaccertamento (€ 325.761,31 ed € 457.419,61).

La discordanza pare essere dovuta ad un mero errore di riclassificazione - secondo il nuovo principio contabile d.lgs. n. 118/2011 di un capitolo di spesa, “emerso” dopo l’approvazione del riaccertamento straordinario. In sede di riclassificazione dei capitoli, secondo il d.lgs. 118/2011, il capitolo in oggetto è erroneamente confluito nel titolo I di spesa (anziché nel titolo II), quindi la somma in questione (€ 73.771,04) è stata, altresì, oggetto di riaccertamento straordinario e la reimputazione è avvenuta integralmente nel 2015. Solo all’atto della liquidazione è emersa la discrepanza di allocazione al bilancio del capitolo ed è stata effettuata la modifica nel sistema informatico. Si segnala che non sussiste alcun atto formale di variazione dello stanziamento del FPV di parte corrente a favore dello stanziamento del FPV di parte capitale, difformemente da quanto previsto dalla normativa. Tuttavia, nel caso in esame, si osserva che nella sostanza, la variazione di assestamento non avrebbe prodotto conseguenze sugli equilibri di bilancio.

23. Mancato accantonamento al Fondo crediti dubbia esigibilità della componente prudenziale riguardante i crediti per la TIA

Veneto 168-2018

La Sezione evidenzia che l'adeguatezza del Fondo crediti di dubbia esigibilità costituisce una componente fondamentale nella costruzione di un equilibrio di bilancio stabile e duraturo. Laddove una parte delle risorse destinate a sostenere le spese programmate dal comune sia di incerta realizzazione, deve operare un meccanismo di garanzia, costituito appunto dall'accantonamento ad apposito fondo di una parte del risultato di amministrazione in misura adeguata e proporzionale, affinché l'eventuale mancata riscossione di parte delle entrate e la necessità di dare corso alle spese che le entrate non conseguite avrebbero dovuto fronteggiare, non determini scoperture e, dunque, squilibri della gestione.

Ciò che rileva è che il Fondo crediti di dubbia esigibilità venga determinato, nel suo ammontare, in modo da soddisfare la suddetta esigenza di garanzia non soltanto in senso formale, attraverso il rispetto delle disposizioni che ne disciplinano la costituzione e le modalità di accantonamento, ma anche in senso sostanziale, attraverso la effettiva parametrizzazione dell'accantonamento medesimo alla prevedibile incertezza di riscossione delle entrate a disposizione del comune.

Criticità in materia di flussi di cassa

1. Monitoraggio flussi di cassa, al fine di evitare ricorsi ad anticipazioni di tesoreria.

Veneto 226-2018

I flussi di cassa, i quali evidenziano un forte squilibrio tra riscossioni e pagamenti, sia in competenza che a residui, con un ricorso all'anticipazione di tesoreria per euro 534.095,94, con euro 2.106,96 ancora da restituire a fine esercizio. In relazione a questo profilo, come noto, l'art. 222 del D.Lgs. n. 267/2000 rubricato "Anticipazioni di tesoreria" prevede che: *"1. Il tesoriere, su richiesta dell'ente corredata dalla deliberazione della giunta, concede allo stesso anticipazioni di tesoreria, entro il limite massimo dei tre dodicesimi delle entrate accertate nel penultimo anno precedente, afferenti ((...)) ai primi tre titoli di entrata del bilancio. 2. Gli interessi sulle anticipazioni di tesoreria decorrono dall'effettivo utilizzo delle somme con le modalità previste dalla convenzione di cui all'articolo 210".* Giova poi evidenziare che il D.L. 30 novembre 2013, n. 133, convertito con modificazioni dalla L. 29 gennaio 2014, n. 5, ha disposto (con l'art. 1, comma 12) che *"Per l'anno 2014, il limite massimo di ricorso da parte degli enti locali ad anticipazioni di tesoreria di cui all'articolo 222 del decreto legislativo 18 agosto 2000, n. 267, è incrementato, sino alla data del 31 marzo 2014 da tre a cinque dodicesimi".* Successivamente tale decorrenza è stata spostata dal D.L. 28 gennaio 2014, n. 4 convertito con modificazioni dalla L. 28 marzo 2014, n. 50, come modificato dalla L. 23 dicembre 2014, n. 190, ove si dispone (con l'art. 2, comma 3-bis) che *"Al fine di agevolare il rispetto dei tempi di pagamento di cui al decreto legislativo 9 ottobre 2002, n. 231, il limite massimo di ricorso da parte degli enti locali ad anticipazioni di tesoreria, di cui al comma 1 dell'articolo 222 del testo unico di cui al decreto legislativo 18 agosto 2000, n. 267, è elevato da tre a cinque dodicesimi sino alla data del 31 dicembre 2018".*

È da rilevare al riguardo che il ricorso ad anticipazioni di cassa, previsto dall'art. 222 del TUEL, si configura come una soluzione di breve periodo per superare transitorie situazioni di scarsa o insufficiente liquidità e non, invece, quale forma sistematica di finanziamento del Comune, peraltro spesso particolarmente onerosa in quanto come evidenziato dalla disposizione che disciplina l'istituto il ricorso a tale formula di finanziamento dà luogo ad un costo risultante all'interesse sulle somme anticipate da pagare all'istituto tesoriere.

Nel caso di specie, l'Ente locale, pur nella piena autonomia decisionale, non può non tener conto degli obblighi suddetti derivanti dall'ordinamento internazionale e nazionale che ha più volte e

in ambiti diversi ravvisato la necessità di un generalizzato abbassamento del livello di indebitamento, a garanzia del più generale interesse di proteggere la finanza pubblica e la stabilità dei conti.

Come noto, l'art. 5 del D.Lgs. 149/2011 e l'art. 148, commi 2 e 3 del TUEL prevedono che, per la regolarità della gestione amministrativo-contabile, il Ministero dell'economia e delle finanze - Dipartimento della Ragioneria generale dello Stato può attivare, anche su richiesta delle Sezioni regionali di controllo della Corte dei conti, verifiche sulla regolarità della gestione amministrativo-contabile, ai sensi dell'articolo 14, comma 1, lettera d), della legge 31 dicembre 2009, n. 196, oltre che negli altri casi previsti dalla legge, qualora un ente evidenzi, anche attraverso le rilevazioni SIOPE, situazioni di squilibrio finanziario riferibili ai seguenti indicatori:

- a) ripetuto utilizzo dell'anticipazione di tesoreria;
- b) disequilibrio consolidato della parte corrente del bilancio;
- c) anomale modalità di gestione dei servizi per conto di terzi.

L'irregolarità derivante dallo sfioramento di uno dei parametri anzidetti, come nel caso di specie, appare potenzialmente foriera di futuri pregiudizi, attesa l'entità, per il mantenimento degli equilibri di bilancio del Comune e più in generale per una sana gestione: non a caso infatti l'art. 6 del D. Lgs. 149/2011 prevede che: *" Qualora dalle pronunce delle sezioni regionali di controllo della Corte dei conti emergano, anche a seguito delle verifiche svolte ai sensi dell'articolo 5 del presente decreto e dell'articolo 14, comma 1, lettera d), secondo periodo, della legge 31 dicembre 2009, n. 196, comportamenti difformi dalla sana gestione finanziaria, violazioni degli obiettivi della finanza pubblica allargata e irregolarità contabili o squilibri strutturali del bilancio dell'ente locale in grado di provocarne il dissesto finanziario e lo stesso Comune non abbia adottato, entro il termine assegnato dalla Corte dei conti, le necessarie misure correttive previste dall'articolo 1, comma 168, della legge 23 dicembre 2005, n. 266, la competente sezione regionale, accertato l'inadempimento, trasmette gli atti al Prefetto e alla Conferenza permanente per il coordinamento della finanza pubblica".*

Alla luce di ciò, e in vista dell'acclarata emersione degli indici sintomatici anzidetti, si richiama, per prevenire potenziali pregiudizi, l'attenzione degli organi tecnici (Ragioniere, organo di revisione, Segretario comunale, ognuno per la parte di competenza) e degli organi politici sulla necessità di una verifica puntuale di tali equilibri che non si riduca a una burocratica approvazione della delibera che concerna tali verifiche, finalizzata a una sana gestione e alla correzione tempestiva delle anomalie gestionali anzidette.

2. Reiterato ricorso ad anticipazioni di tesoreria e sforamento specifico parametro di deficitarietà strutturale n. 9

Veneto 225-2018

Lo sforamento del parametro ministeriale di deficitarietà strutturale n 9: eventuale esistenza al 31 dicembre di anticipazioni di tesoreria non rimborsate superiori al 5 per cento rispetto alle entrate correnti (7,68%). Sul punto è emerso il ricorso ad anticipazioni di Tesoreria per un importo complessivo nel 2015 pari a € 11.120.162,50 e una durata complessiva di esposizione totale pari a 359 giorni motivato dal comune come segue *"Il permanere del ricorso all'anticipazione, nel corso del 2015 è stata causata da: - ordinativi vantati nei confronti B1M_GSP S.p.A. (gestore. del Servizio 'Idrico Integrato) il cui il piano di rientro dei crediti è terminato nell'esercizio 2017; - crediti vantati dalla. Pubblica Amministrazione (soprattutto Regione del Veneto) per contributi in c/capitale a rendicontazione per opere realizzate i cui pagamenti sono stati regolarmente effettuati dal Comune di Feltre alle imprese esecutrici/fornitrici nei termini di 30. gg., sia per non incorrere in sanzioni, sia soprattutto per non apportare documento alle imprese stesse. Nel 2016 e 2017 persiste il ricorso all'anticipazione di tesoreria.*

In relazione a questo profilo, come noto, l'art. 222 del D.Lgs. n. 267/2000 rubricato "Anticipazioni di tesoreria" prevede che: *"1. Il tesoriere, su richiesta dell'ente corredata dalla deliberazione della giunta, concede allo stesso anticipazioni di tesoreria, entro il limite massimo dei tre dodicesimi delle entrate accertate nel penultimo anno precedente, afferenti ((...)) ai primi tre titoli di entrata del bilancio. 2. Gli interessi sulle anticipazioni di tesoreria decorrono dall'effettivo utilizzo delle somme con le modalità previste dalla convenzione di cui all'articolo 210".* Giova poi evidenziare che il D.L. 30 novembre 2013, n. 133, convertito con modificazioni dalla L. 29 gennaio 2014, n. 5, ha disposto (con l'art. 1, comma 12) che *"Per l'anno 2014, il limite massimo di ricorso da parte degli enti locali ad anticipazioni di tesoreria di cui all'articolo 222 del decreto legislativo 18 agosto 2000, n. 267, è incrementato, sino alla data del 31 marzo 2014 da tre a cinque dodicesimi".* Successivamente tale decorrenza è stata spostata dal D.L. 28 gennaio 2014, n. 4 convertito con modificazioni dalla L. 28 marzo 2014, n. 50, come modificato dalla L. 23 dicembre 2014, n. 190, ove si dispone (con l'art. 2, comma 3-bis) che *"Al fine di agevolare il rispetto dei tempi di pagamento di cui al decreto legislativo 9 ottobre 2002, n. 231, il limite massimo di ricorso da parte degli enti locali ad anticipazioni di tesoreria, di cui al comma 1 dell'articolo 222 del testo unico di cui al decreto legislativo 18 agosto 2000, n. 267, è elevato da tre a cinque dodicesimi sino alla data del 31 dicembre 2015".*

È da rilevare al riguardo che il ricorso ad anticipazioni di cassa, previsto dall'art. 222 del TUEL, si configura come una soluzione di breve periodo per superare transitorie situazioni di scarsa o insufficiente liquidità e non, invece, quale forma sistematica di finanziamento dell'Ente, peraltro spesso particolarmente onerosa in quanto come evidenziato dalla disposizione che disciplina l'istituto il ricorso a tale formula di finanziamento dà luogo ad un costo risultante all'interesse sulle somme anticipate da pagare all'istituto tesoriere. È da notare, in contrario, che il comune

in questione, ricorre frequentemente all'istituto dell'anticipazione di cassa per far fronte a sofferenze di cassa, trasformandolo da strumento eccezionale di breve periodo a fenomeno ricorrente. Nel caso di specie, l'Ente locale, pur nella piena autonomia decisionale e nella descritta posizione di ente capofila, non può non tener conto degli obblighi suddetti derivanti dall'ordinamento internazionale e nazionale che ha più volte e in ambiti diversi ravvisato la necessità di un generalizzato abbassamento del livello di indebitamento, a garanzia del più generale interesse di proteggere la finanza pubblica e la stabilità dei conti. Come noto, l'art. 5 del D. Lgs. 149/2011 e l'art. 148, commi 2 e 3 del TUEL prevedono che, per la regolarità della gestione amministrativo-contabile, il Ministero dell'economia e delle finanze - Dipartimento della Ragioneria generale dello Stato può attivare, anche su richiesta delle Sezioni regionali di controllo della Corte dei conti, verifiche sulla regolarità della gestione amministrativo-contabile, ai sensi dell'articolo 14, comma 1, lettera d), della legge 31 dicembre 2009, n. 196, oltre che negli altri casi previsti dalla legge, qualora un ente evidenzi, anche attraverso le rilevazioni SIOPE, situazioni di squilibrio finanziario riferibili ai seguenti indicatori:

- a) ripetuto utilizzo dell'anticipazione di tesoreria;
- b) disequilibrio consolidato della parte corrente del bilancio;
- c) anomale modalità di gestione dei servizi per conto di terzi.

L'irregolarità derivante dallo sfioramento di uno dei parametri anzidetti, come nel caso di specie, appare potenzialmente foriera di futuri pregiudizi, attesa l'entità, per il mantenimento degli equilibri di bilancio del Comune e più in generale per una sana gestione: non a caso infatti l'art. 6 del D. Lgs. 149/2011 prevede che: " *Qualora dalle pronunce delle sezioni regionali di controllo della Corte dei conti emergano, anche a seguito delle verifiche svolte ai sensi dell'articolo 5 del presente decreto e dell'articolo 14, comma 1, lettera d), secondo periodo, della legge 31 dicembre 2009, n. 196, comportamenti difformi dalla sana gestione finanziaria, violazioni degli obiettivi della finanza pubblica allargata e irregolarità contabili o squilibri strutturali del bilancio dell'ente locale in grado di provocarne il dissesto finanziario e lo stesso ente non abbia adottato, entro il termine assegnato dalla Corte dei conti, le necessarie misure correttive previste dall'articolo 1, comma 168, della legge 23 dicembre 2005, n. 266, la competente sezione regionale, accertato l'inadempimento, trasmette gli atti al Prefetto e alla Conferenza permanente per il coordinamento della finanza pubblica*".

Alla luce di ciò, e in vista dell'acclarata emersione degli indici sintomatici anzidetti, si richiama, per prevenire potenziali pregiudizi, l'attenzione degli organi tecnici (Ragioniere, organo di revisione, Segretario comunale, ognuno per la parte di competenza) e degli organi politici sulla necessità di una verifica puntuale di tali equilibri che non si riduca a una burocratica approvazione della delibera che concerna tali verifiche, finalizzata ad una sana gestione e alla correzione tempestiva delle anomalie gestionali anzidette; si suggerisce nel contempo la modifica del regolamento di contabilità in modo da porre in essere un attento monitoraggio della situazione

finanziaria del comune, prevedendo ove lo si ritenga opportuno, cadenze infrannuali di verifica del mantenimento degli equilibri generali di bilancio di cui all'art. 193, comma 2, del T.U.E.L., dal momento che la norma dell'art. 6 del D.Lgs. 149/2011 richiede una valutazione sui comportamenti, come quello testé descritto, che aggravando lo squilibrio possano condurre al dissesto.

3. Elevata incidenza dei residui attivi sull'avanzo di amministrazione

Lombardia 209-2018

La Sezione, sulla base della documentazione contabile esaminata, deve rilevare che la significativa presenza di residui attivi di parte corrente mantenuti nel conto del bilancio, denota una difficoltà del Comune nella riscossione delle entrate proprie e rischia di alterare la reale rappresentazione degli equilibri di bilancio del comune, nella misura in cui i crediti di difficile riscossione non siano compensati da congrui accantonamenti nel risultato di amministrazione dell'esercizio.

Lo stesso Collegio dei Revisori riporta nella relazione: *"Il Collegio evidenzia che dall'analisi dei residui attivi si rilevano importi rilevanti di antica formazione dovuti principalmente al titolo 1 delle entrate per ruoli coattivi di tributi e al titolo 3 per entrate extratributarie dovuti principalmente ai proventi per il servizio fognatura. In virtù di quanto sopra il Collegio raccomanda vivamente all'Ente una attenta ed efficace attività di recupero crediti al fine di ridurre l'ammontare e eventualmente eliminare i residui attivi che si dovessero rendere inesigibili".*

4. Superamento parametro di deficitarietà strutturale n. 3

Piemonte 53-2018

Il Parametro n. 3 "Ammontare dei residui attivi provenienti dalla gestione dei residui attivi di cui al titolo I e al titolo III superiore al 65 per cento, ad esclusione eventuali residui da risorse a titolo di fondo sperimentale di riequilibrio di cui all'art. 2 del D. Lgs. n. 23 del 2011 o di fondo di solidarietà di cui all'art. 1 comma 380 della legge 24 dicembre 2013 n. 228, rapportata agli accertamenti della gestione di competenza delle entrate dei medesimi titoli I e III ad esclusione degli accertamenti delle predette risorse a titolo di fondo sperimentale di riequilibrio o di fondo di solidarietà"; l'art. 242 del D. Lgs. N. 267/2000 stabilisce che sono da considerarsi in condizioni strutturalmente deficitarie gli enti locali che presentano gravi ed incontrovertibili condizioni di squilibrio, rilevabili da una apposita tabella, contenente parametri obiettivi dei quali almeno la metà presentino valori deficitari. Va sottolineato che anche il superamento di un solo parametro

di deficitarietà strutturale, pur non rendendo il comune strutturalmente deficitario, costituisce una grave criticità che richiede la tempestiva adozione di concrete misure correttive.

5. Basso grado di trasformazione delle previsioni in accertamenti delle entrate derivanti dalla lotta all'evasione tributaria

Veneto 216-2018

L'Amministrazione, riguardo all'attività di recupero dell'evasione dell'IMU, ha risposto precisando che tale l'attività, svolta dagli uffici comunali, *"ha in effetti prodotto dei risultati inferiori alle previsioni. Tale circostanza negativa trae origine prevalentemente dalla carenza di personale; carenza già segnalata in passato"*.

In merito al basso tasso di riscossione dei proventi derivanti dall'attività di recupero dell'evasione ICI/IMU, il comune ha contro dedotto che nel corso del 2016 sono stati riscossi oltre 20 mila Euro di residui attivi con conseguente riduzione del loro ammontare complessivo, senza peraltro fornire evidenza che i 20mila euro incassati fossero riferibili unicamente dalla lotta all'evasione IMU e comunque non potevano certamente afferire all'attività svolta nel 2015, dal momento che gli accertamenti di competenza erano risultati pari ad € 8.061,64.

A tal proposito la Sezione evidenzia che il mancato avvio del programma di recupero dell'evasione tributaria pone in evidenza un comportamento astrattamente foriero di gravi responsabilità dell'Amministrazione in una malintesa ascrizione delle relative attribuzioni all'organo politico, non rispettosa del fondamentale principio di distinzione tra competenze gestionali e competenze di indirizzo: l'osservanza delle prescrizioni di legge non può del resto rappresentare un obiettivo negoziabile o posto dall'organo politico, tanto più che la relativa violazione può portare a situazioni di danno erariale dovute al mancato rispetto di termini posti da norme di legge.

Nello specifico, il mancato avvio del recupero dell'evasione tributaria diviene in quest'ottica un comportamento inaccettabile, antitetico rispetto ai parametri disegnati dalla carta costituzionale: osta a ciò, del resto, l'indefettibile principio generale della indisponibilità dell'obbligazione tributaria - riconducibile ai principi di capacità contributiva (art. 53, comma 1, della Costituzione) ed imparzialità nell'azione della pubblica amministrazione (art. 97 della Costituzione), espressione entrambi del più generale principio di eguaglianza nell'ambito dei rapporti tributari - che vale ad escludere la pretesa riconducibilità della potestà in esame a un inesistente potere di indirizzo politico. È del resto noto che debbono essere ascritte al funzionario responsabile del procedimento - e non al legale rappresentante dell'Ente - le conseguenze dannose del ritardo nel pagamento di tributi, in quanto si verte in materia di obbligazioni periodiche imposte *"ope legis"* e non collegate ad attività volitiva degli organi di gestione (vedi, *ex multis*, Corte dei Conti reg. Sardegna sez. giurisd., 21 febbraio 1994, n. 79).

Dall'indisponibilità dell'obbligazione tributaria, vincolata ed *ex lege*, si ricava quindi la conclusione circa l'irrinunciabilità della potestà impositiva, con i corollari della non prorogabilità del recupero delle somme a tale titolo dovute, della necessità che l'azione del comune sia tempestivamente volta ad evitare la prescrizione del credito tributario e della competenza dell'organo gestionale all'attuazione del rapporto tributario.

Né tale principio è messo in discussione per le Regioni e le autonomie locali dal nuovo assetto costituzionale derivante dalla riforma del titolo V, parte II della Costituzione, posto che il vigente articolo 119 della Costituzione prevede che Comuni, Province, Città metropolitane e Regioni, stabiliscono e applicano tributi ed entrate propri, in armonia con la Costituzione e secondo i principi di coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario, fra i quali si annovera senz'altro il cennato principio di indisponibilità dell'obbligazione tributaria.

Del resto, il principio dell'indisponibilità dell'obbligazione tributaria risulta derogabile, nel nostro ordinamento, soltanto in forza di disposizioni di legge eccezionali (come tali da interpretarsi restrittivamente) che, nel rispetto del principio di legalità e operando un bilanciamento fra esigenze contrastanti, sacrificano gli interessi tutelati dagli articoli 53 e 97 della Costituzione, in favore di altri interessi, costituzionalmente garantiti, di rango pari o superiore (Corte dei conti, Sez. Reg. Controllo Piemonte, del. 7/par/2007 del 28.06.2007), che peraltro qui non vengono assolutamente in rilievo.

Al contrario, deve essere posta in evidenza la sostanziale illiceità di qualsiasi azione od omissione volta a procrastinare l'adempimento degli obblighi tributari che, in quanto tali, vincolano a doveri ineludibili di solidarietà (art. 23 della Costituzione) e la cui inosservanza determina sperequazioni non accettabili rispetto a chi osserva tempestivamente e scrupolosamente gli obblighi medesimi.

6. Anticipazioni di tesoreria, consolidato indebitamento

Piemonte 150-2018

Nel corso del 2016 risultano movimentate e restituite anticipazioni di tesoreria per complessivi euro 9.841.016,46, come peraltro già evidenziato in sede istruttoria sul rendiconto 2015 e di successiva delibera n. 230/2017/PRNO del 28 novembre 2017. In tale occasione l'Ente aveva riferito che il ricorso a tale strumento è principalmente dovuto al ritardo con cui pervengono i contributi regionali. Aveva, inoltre, illustrato le difficoltà di gestione della liquidità derivanti dalle morosità sui tributi e sui servizi sociali e dalla tempistica della fiscalità locale, che si è sostituita ai trasferimenti erariali, considerevolmente ridotti negli ultimi anni, e che porta liquidità soprattutto nei mesi di luglio e dicembre, determinando una carenza di liquidità nei primi sei mesi dell'anno, che viene poi ripristinata in coincidenza delle scadenze dei tributi.

La Sezione ha, pertanto, chiesto di relazionare in merito alle azioni intraprese per il superamento di tale criticità e di fornire i dati circa l'utilizzo dell'anticipazione nel corso del 2017.

Con la nota del 15 marzo 2018 l'Ente ha richiamato le difficoltà nella gestione temporale degli incassi già illustrate nel 2017, evidenziando come le modalità di calcolo dell'utilizzo dell'anticipazione di tesoreria penalizzano il Comune che, gestendo direttamente una serie di servizi, si trova a beneficiare non di *"riversamenti di entità rilevante da parte di soggetti terzi o concessionari"*, ma piuttosto di *"una serie di piccoli ma significativi aggiustamenti che vanno a movimentare con continuità il conto di tesoreria"*. Al fine di rappresentare più fedelmente il reale fabbisogno di liquidità, il Comune riferisce *"che la massima esposizione nel 2016 è stata pari a 2.203.713,13 euro, su di un importo complessivamente concesso, ai sensi dell'art. 222 del D.Lgs. n. 267/2000, pari a 5.819.000 €"*.

Con riferimento all'esercizio 2017 evidenzia che il ricorso all'anticipazione di tesoreria, pur risultando più elevato rispetto al 2016 (*"il dato del montante circa l'utilizzo ed il ripristino dell'anticipazione 2017 ammonta a complessivi 11.705.487,45 €"*), ha risentito del fatto che la Regione Piemonte *"non ha liquidato contributi per opere pubbliche, interamente pagate e rendicontate dalla nostra Amministrazione, per l'importo complessivo di 448.624,05 €"*, nonché del fatto che, per ragioni di calendario, *"l'importo di 1.541.000 € relativo proprio al saldo Imu, è stato riversato dall'Agenzia delle Entrate, anziché entro il 31/12/2017, nei primi giorni di gennaio 2018 essendo intercorsi solo sette giorni lavorativi dalla scadenza del tributo sino a fine anno. In ultimo, la Cassa Depositi e prestiti, anche in ragione di questa infausta situazione di calendario, non ha fatto in tempo ad evadere entro il 31/12 richieste in conto mutui per lavori già conclusi e liquidati dal Comune di Bra per un importo complessivo di 294.000 €"*.

Tale concomitanza di situazioni, riferisce il Comune, ha dunque penalizzato la liquidità di cassa (per un importo di circa 2.283.000 Euro), che, differentemente, sarebbe stata allineata con quella dell'anno precedente.

Il Comune ha, comunque, illustrato di avere *"avviato una seria riflessione organizzativa e finanziaria per ridurre ulteriormente l'esposizione debitoria di breve periodo, anticipando di un mese la scadenza per il pagamento della seconda rata della componente taxa rifiuti (Tari) dell'Imposta unica comunale (IUC)"*.

Quanto alla gestione della liquidità, la Sezione rileva che, dall'analisi dei questionari consuntivi 2013, 2014, 2015 e 2016 e dei prospetti periodici presenti sulla piattaforma SIOPE, la situazione di utilizzo dell'anticipazione di tesoreria è la seguente:

	2013	2014	2015	2016	2017
INCASSI	2.650.115,67	4.948.745,39	6.048.031,27	9.841.016,46	11.705.487,45
PAGAMENTI	2.650.115,67	4.948.745,39	6.048.031,27	9.841.016,46	11.095.952,83
GIORNI UTILIZZO	86	140	189	233	

Il ricorso all'anticipazione di tesoreria, dunque, nonostante le raccomandazioni già indirizzate al Comune con la deliberazione n. 230/2017/PRNO, risulta continuo e crescente, rappresentando un indice sintomatico di un grave squilibrio strutturale, che evidenzia l'incapacità dell'Ente di far fronte con le entrate ordinarie ai pagamenti.

Deve, in proposito, ribadirsi che l'anticipazione di tesoreria è una forma di finanziamento a breve termine, alla quale si deve ricorrere eccezionalmente, per far fronte a momentanei problemi di liquidità al verificarsi di situazioni straordinarie e imprevedibili. Laddove invece vi sia un ricorso costante all'anticipazione di tesoreria (come nel caso di specie), l'Ente sconfinava in una forma (anomala) di indebitamento, trasformando l'anticipazione in una forma di debito di medio termine senza tenere conto degli obblighi statuiti dall'art. 119 della Costituzione che pone stringenti limiti in ordine all'utilizzo dell'indebitamento, con ogni conseguenza di legge.

In ragione di quanto sopra, dalle risultanze degli ultimi anni emerge il permanere di una situazione critica sicché si rende necessario che l'Ente assuma ulteriori provvedimenti volti alla correzione della descritta criticità, oltre a monitorare con attenzione le risultanze delle azioni poste in essere in tal senso.

7. Anticipazioni di liquidità ex dl 35/2013 e ss. mm. ii.

Emilia Romagna 93-2018

Il comune, pur risultando destinatario di anticipazioni di liquidità da C.D.P. ex d.l. n. 35/2013 e ss., non ha compilato la specifica tabella riportata al punto 1.2.1 del questionario; dalle verifiche effettuate sul rendiconto 2014 risulta contabilizzata in entrata al tit. V categoria I, per un importo di € 376.185,68, l'anticipazione concessa ex d.l. n. 102/2013, per finanziare un debito fuori bilancio riconosciuto nel 2014 (ma che presentava i requisiti per il riconoscimento alla data del 31 dicembre 2012) per lavori di manutenzione straordinari eseguiti su beni in regime di concessione, ma non risulta stanziato il relativo fondo nel tit. III della spesa, riguardante il rimborso prestiti; infine, nessuna iscrizione è stata rinvenuta a rendiconto 2015. A seguito di richiesta di chiarimenti il Comune ha ammesso che l'anticipazione in argomento "è stata trattata con iscrizione in bilancio simile a quanto si opera nel caso di assunzione di mutui o prestito

obbligazionari". Il Collegio, nel rinviare per una compiuta disamina sulla natura e sulle corrette modalità di registrazione contabile delle anticipazioni di liquidità in argomento a quanto stabilito dalla Sezione Autonomie della Corte dei conti, con deliberazioni n. 19/SEZAUT/2014/QUMIG e n. 33/SEZAUT/2015/QMIG, richiama di seguito i principi di diritto ivi enunciati, finalizzati ad evitare che le relative somme possano concorrere alla determinazione del risultato di amministrazione, generando effetti espansivi sulla capacità di spesa: "Nei bilanci degli enti locali soggetti alle regole dell'armonizzazione contabile, la sterilizzazione degli effetti che le anticipazioni di liquidità erogate ai sensi del decreto-legge 8 aprile 2013, n. 35, convertito dalla l. 6 giugno 2013, n. 64, e successive modificazioni, integrazioni e rifinanziamenti, producono sul risultato di amministrazione va effettuata stanziando nel Titolo 4 della spesa riguardante il rimborso dei prestiti un fondo, non impegnabile, di importo pari alle anticipazioni di liquidità incassate nell'esercizio, la cui economia confluisce nel risultato di amministrazione come quota accantonata ai sensi dell'art. 187 del decreto legislativo 18 agosto 2000, n. 267. Il fondo di sterilizzazione degli effetti delle anticipazioni di liquidità va ridotto, annualmente, in proporzione alla quota capitale rimborsata nell'esercizio. L'impegno contabile per il rimborso dell'anticipazione va imputato ai singoli bilanci degli esercizi successivi in cui vengono a scadenza le obbligazioni giuridiche passive corrispondenti alle rate di ammortamento annuali. Nella fattispecie risulta che il comune non abbia posto vincoli né in fase di riaccertamento straordinario dei residui al 1° gennaio 2015, né a seguito del riaccertamento ordinario dei residui 2015, nella voce "parte accantonata" sul risultato di amministrazione rilevato a fine 2015; ciò ha comportato che l'immissione di risorse ha determinato effetti distorsivi sui risultati consentendo ulteriori spese, non correlate ad effettive nuove disponibilità. Peraltro, a conclusione della fase istruttoria, il comune ha da ultimo comunicato di aver provveduto ad istituire nel risultato di amministrazione - in sede di predisposizione della bozza di rendiconto 2017, approvato con delibera di Giunta comunale n. 77 del 26 marzo 2018 un apposito accantonamento di importo pari alle quote dell'anticipazione di liquidità per la parte di capitale ancora da restituire, provvedendo così a sanare, a posteriori, la segnalata irregolarità, così come raccomandato da questa Sezione.

8. Risultato di cassa ed efficacia della riscossione

Piemonte 5-2018

Nell'esercizio 2015 il comune ha chiuso con un fondo cassa pari a zero, facendo ricorso ad anticipazioni di tesoreria, concessa per euro 169.578.33 ed utilizzata complessivamente per € 326.486,38, per 298 giorni.

L'anticipazione non è stata restituita a fine esercizio, con scoperto di € 20.372,44. Tale dato, come accertato dal Revisore, integra un parametro di deficiarietà ("anticipazioni di tesoreria

non rimborsate superiori al 5 per cento rispetto alle entrate correnti”) e costituisce il sintomo di una reale difficoltà dell’Ente di far fronte alle attività ordinarie con risorse proprie.

La situazione risulta permanere nell’esercizio 2016: dai dati SIOPE risulta un’anticipazione di tesoreria pari ad € 523.933,25 a fronte di una restituzione per € 505.732,71, con un’anticipazione non restituita a fine esercizio di € 18.200,54.

L’Ente, nella propria risposta istruttoria, prende atto del rilievo della Corte nella consapevolezza della gravità della situazione di cassa.

La situazione è indubbiamente legata a due aspetti: da un lato il disequilibrio di gestione che ha portato l’Ente ad impegnare in misura superiore alle entrate disponibili, dall’altro le difficoltà di riscossione, in particolare per quanto riguarda la riscossione delle entrate tributarie.

Per quanto concerne la riscossione in conto competenza, i dati SIRTEL 2015 evidenziano accertamenti sul TITOLO I per ad € 779.579,51 a fronte di € 471.997,74 riscossi, pari a circa il 60%. Sul TITOLO III la riscossione in conto competenza è invece adeguata (a fronte di accertamenti per € 47.117,12 sono stati riscossi € 46.056,46).

Analogo trend riguarda la riscossione in conto residui. Dai dati SIRTEL, infatti, emergono nel 2015 residui del Titolo I per € 216.357,89, dei quali solo € 64.002,56 sono stati riscossi (29,58%); residui del Titolo III per € 8.969,15, dei quali sono stati riscossi € 5.294,58 (circa 59%).

Anche l’andamento delle riscossioni delle entrate straordinarie pare avallare le perplessità sopra espresse. Dal questionario SIQUEL, infatti, risulta che a fronte di € 43.613,74 accertati a titolo di OO.UU, il Comune non avrebbe riscosso nulla.

I dati del prospetto 1.4 del questionario SIQUEL 2016, inoltre, evidenziano che la riscossione, in particolare sul III non è incisiva, attestandosi intorno al 50%.

L’Ente, nel prendere atto dei rilievi esposti, dichiara di aver *“provveduto ad incaricare una società esterna specializzata per l’elaborazione di accertamenti tributari dei quali si è tenuto conto nel bilancio dell’esercizio solo per cassa (ultima variazione approvata d’urgenza dalla Giunta Comunale). Un ruolo suppletivo TARI è in corso di emissione con scadenza incasso il 20/12 prossimo. Inoltre una dipendente in comando parziale da altro ente sarà dedicata al sollecito bonario dei versamenti delle imposte e delle tasse per consegnare ad una società specializzata nella riscossione coattiva solo i crediti di più difficile esazione. Parallelamente sul fronte delle spese sono stati ridotti allo stretto indispensabile gli affidamenti di servizi al fine di contenere altresì gli esborsi di cassa. Stanti le attuali situazioni di cassa e le proiezioni dei flussi al 31/12 si può stimare di rientrare completamente dall’anticipazione di cassa e di chiudere l’esercizio in attivo”*.

9. Utilizzo istituto dell'anticipazione di tesoreria

Liguria 55-2018

La Sezione, nel prendere atto degli interventi adottati dal Comune al fine di superare lo squilibrio di cassa ed aumentare la propria capacità di riscossione, ritiene necessario che l'Ente prosegua nella sua attività di "risanamento" degli equilibri di cassa, adottando allo stesso tempo un atteggiamento prudentiale nel determinare la copertura delle spese in bilancio.

Occorre ricordare, infatti, che l'istituto dell'anticipazione di tesoreria ha carattere eccezionale e deve essere utilizzato per il superamento di crisi di liquidità meramente temporanee e non divenire mezzo ordinario e fisiologico di gestione per il pagamento delle spese.

L'utilizzo improprio dell'anticipazioni di tesoreria (e delle entrate vincolate) può rappresentare, in sostanza, una elusione dell'art.119 Cost., che consente di ricorrere ad indebitamento solo per finanziare le spese di investimento.

10. Mancanza indicatore annuale di tempestività dei pagamenti (art. 33 del D.lgs. 33/2013)

Lombardia 209-2018

La pubblicazione dell'indicatore trimestrale di tempestività dei pagamenti, unitamente agli altri dati richiesti dalla normativa sulla trasparenza (ammontare complessivo dei debiti e numero delle imprese creditrici) ex art. 33 d.lgs. 33/2013, è funzionale alla verifica dell'effettivo rispetto dei tempi di pagamento.

Si rammenta, in proposito, come la violazione degli obblighi di trasparenza possa esporre il dirigente a responsabilità disciplinare e contabile secondo il disposto dell'art. 46 d.lgs. 33/2013.

Inoltre, il mancato rispetto dei termini di pagamento comporta per il Comune il dovere di individuare ed attuare misure specifiche finalizzate ad assicurare il tempestivo pagamento dei creditori e consente al creditore di ottenere, a carico del bilancio comunale, consistenti interessi legali di mora.

Si invita, pertanto, l'ente a procedere senza indugio agli adempimenti previsti dalla legge in materia di tempestività dei pagamenti, attuando tutte le misure necessarie.

Criticità in materia di criteri di contabilizzazione

1. Violazione codice della strada accertamento per competenza

Veneto 350-2018

La Sezione specifica che per tali entrate, nel rispetto del principio contabile generale n. 9 della prudenza e il principio applicato della contabilità finanziaria n. 3.3 (secondo cui le entrate di dubbia e difficile esazione per le quali non è certa la riscossione integrale sono accertate per l'intero importo del credito), è escluso il c.d. accertamento per cassa ed è obbligatorio effettuare un accantonamento al fondo crediti di dubbia e difficile esigibilità, vincolando una quota dell'avanzo di amministrazione. Si precisa altresì che l'accertamento delle sanzioni avviene:

- alla data di notifica del verbale, in quanto la notifica del verbale, come la contestazione immediata, rende l'obbligazione esigibile. Nel caso in cui il verbale notificato non indichi l'importo della sanzione, oggetto di determinazione successiva, l'accertamento dell'entrata è effettuato sulla base della notifica dell'atto che quantifica la sanzione;
- qualora invece il trasgressore provveda al pagamento immediato (ossia in assenza di notifica), l'accertamento avviene per cassa;
- per le sanzioni non riscosse, che diventano titolo esecutivo dopo 60 giorni, si provvede ad integrare l'accertamento originario con le maggiori somme iscritte a ruolo (differenza tra somma iscritta a ruolo e somma originariamente accertata);
- per le sanzioni archiviate/annullate in sede di autotutela, si provvede alla riduzione dell'accertamento originario;
- per le entrate che negli esercizi precedenti a quello di entrata in vigore dei nuovi principi contabili sono state accertate "per cassa" fino al loro esaurimento dovranno continuare ad essere accertate per cassa. Pertanto, il principio della competenza finanziaria c.d. potenziato che prevede che le entrate debbano essere accertate e imputate contabilmente all'esercizio in cui è emesso il ruolo ed effettuato un accantonamento al fondo crediti di dubbia e difficile esigibilità, vincolando a tal fine una quota dell'avanzo di amministrazione è applicato per i ruoli emessi a decorrere dall'entrata in vigore del principio di competenza finanziaria applicato;
- per i ruoli coattivi relativi a ruoli emessi negli esercizi precedenti a quello di entrata in vigore del principio di competenza finanziaria potenziato, fino al loro esaurimento dovranno continuare ad essere accertate per cassa.

L'allegato 4.2 del d.lgs. 118/2011, corretto e integrato dal d.lgs. 126/2014, relativamente ai proventi dalle sanzioni per violazione del codice della strada, specifica altresì che la revisione dell'accertamento originario può avvenire con periodicità stabilita dall'ente e, in ogni caso, in sede di salvaguardia degli equilibri di bilancio, entro il 31 luglio e in sede di assestamento contestualmente alla revisione del fondo crediti di dubbia e difficile esigibilità.

2. Composizione del risultato di amministrazione – accantonamento per indennità di fine mandato del sindaco

Emilia Romagna 10-2018

Il principio contabile applicato concernente la contabilità finanziaria, punto 5.2 lett. i) dispone che "anche le spese per indennità di fine mandato, costituiscono una spesa potenziale dell'ente, in considerazione della quale, si ritiene opportuno prevedere tra le spese del bilancio di previsione, un apposito accantonamento, denominato "fondo spese per indennità di fine mandato del ...". Su tale capitolo non è possibile impegnare e pagare e, a fine esercizio, l'economia di bilancio confluisce nella quota accantonata del risultato di amministrazione, immediatamente utilizzabile". Il comune ha invece erroneamente allocato l'indennità in argomento nella parte vincolata del risultato di amministrazione; a seguito di richiesta istruttoria l'ente ha dichiarato trattarsi di errata interpretazione della normativa, nel primo anno di applicazione della contabilità armonizzata, e che in sede di rendiconto 2016 tale posta è stata riportata nella parte accantonata del risultato di amministrazione. La Sezione valuta positivamente l'intervento autocorrettivo, e raccomanda una scrupolosa attenzione al rispetto dei principi contabili nella rappresentazione della composizione del risultato di amministrazione.

3. Composizione del risultato di amministrazione – accantonamento per indennità di fine mandato del sindaco

Emilia Romagna 12-2018

Il principio contabile applicato punto 5.2 lett. i) dispone che "anche le spese per indennità di fine mandato, costituiscono una spesa potenziale dell'ente, in considerazione della quale, si ritiene opportuno prevedere tra le spese del bilancio di previsione, un apposito accantonamento, denominato 'fondo spese per indennità di fine mandato del ...'. Su tale capitolo non è possibile impegnare e pagare e, a fine esercizio, l'economia di bilancio confluisce nella quota accantonata del risultato di amministrazione, immediatamente utilizzabile". Nella sezione del questionario relativa alla composizione del risultato di amministrazione non risultava alcun accantonamento per indennità di fine mandato del sindaco. A seguito di richiesta istruttoria è emerso che il

Comune ha invece *“contabilizzato l’indennità di fine mandato ... tra le spese del bilancio di previsione, per un totale di € 3.633,28 impegnati per l’esercizio 2015 e così anche per gli anni successivi”*; l’Ente ha evidenziato, inoltre, che *“tenuto conto che il comma 719 dell’art. 1 della l. 296/2006 prevede che l’indennità di fine mandato spetta nel caso in cui il mandato elettivo abbia avuto durata superiore a trenta mesi, si specifica che tale condizione, per il Comune, si è realizzata dal mese di dicembre 2016”*. La Sezione prende atto di quanto comunicato, ma non può esimersi dal rilevare che l’Ente non si sia conformato a quanto stabilito dal punto 5.1 del principio contabile applicato concernente la contabilità finanziaria e al principio generale della contabilità finanziaria, così detta potenziata, di cui all’allegato 1 punto 16 del d.lgs. n. 118 del 2011, nella parte in cui stabilisce che *“non possono essere riferite a un determinato esercizio finanziario, le spese per le quali non sia venuta a scadere nello stesso esercizio, la relativa obbligazione giuridica”*. Si raccomanda, pertanto, il rispetto dei sopra richiamati principi contabili.

4. Contributo per permesso di costruire – accertamento per cassa

Emilia Romagna 48-2018

Il nuovo principio contabile applicato concernente la contabilità finanziaria contenuto nell’allegato n. 4/2 al d.lgs. n. 118/2011, al punto 3.11, disciplina le regole che presiedono all’accertamento delle entrate derivanti da permessi di costruire. Tale disciplina prevede che l’obbligazione per i permessi di costruire sia articolata in due quote: *“la prima (oneri di urbanizzazione), è immediatamente esigibile ed è collegata al rilascio del permesso al soggetto richiedente, salva la possibilità di rateizzazione (eventualmente garantita da fidejussione); la seconda (costo di costruzione) è esigibile nel corso dell’opera e, in ogni caso, entro 60 giorni dalla conclusione dell’opera. Pertanto, la prima quota è accertata e imputata nell’esercizio in cui avviene il rilascio del permesso, la seconda è accertata a seguito di comunicazione di avvio lavori e imputata all’esercizio in cui, in ragione delle modalità stabilite dall’ente, viene a scadenza la relativa quota”*. Al punto 3.3, il succitato principio prevede, inoltre, che siano accertate, per l’intero importo del credito, anche le entrate di dubbia e difficile esazione (tra cui gli oneri di urbanizzazione), per le quali non sia certa la riscossione integrale e che, per tali crediti, accertati nell’esercizio, sia effettuato un accantonamento al fondo crediti di dubbia esigibilità, vincolando una quota del risultato di amministrazione. Dall’esame del questionario è emerso che le entrate derivanti dai contributi per permessi di costruire sono state accertate in relazione all’entità delle riscossioni. A seguito di apposita richiesta istruttoria, l’Ente ha specificato che *“in riferimento al contributo per permessi di costruire ...accerta per cassa anche se in bilancio di previsione aveva stanziato un FCDE. Ciò in quanto a inizio anno prudenzialmente si era ipotizzato di riuscire ad implementare una procedura di contabilizzazione di queste entrate che consentisse l’accertamento nella modalità prevista dai nuovi principi contabili. A consuntivo tale fondo non ha costituito fondo crediti ma è confluito nell’avanzo generale avendo preso atto di non essere riusciti a implementare la suddetta modalità. Preme segnalare che il risultato di tale impostazione*

risulta ancora più prudentiale in quanto non risultano essere presenti residui attivi da garantire. L'Ente tuttavia si sta attivando per giungere a un sistema che consenta il pieno rispetto del principio contabile". La Sezione evidenzia come, con la riforma della contabilità di cui al d.lgs. n. 118/2011, il legislatore abbia inteso ridisegnare il modello contabile delle amministrazioni pubbliche territoriali e dei loro enti strumentali in contabilità finanziaria, stabilendo, con l'art. 3, che dal 1° gennaio 2015, essi devono conformare la propria gestione alle nuove regole contabili uniformi definite sotto forma di Principi contabili generali e di Principi contabili applicati.

Detto modello contabile è sostanzialmente imperniato sul principio della competenza finanziaria potenziata il quale, introducendo un nuovo criterio di assunzione degli impegni e degli accertamenti (*le obbligazioni attive e passive sono registrate nelle scritture contabili nel momento in cui l'obbligazione sorge e sono imputate all'esercizio nel quale vengono a scadenza*), impatta in maniera radicale sulla gestione contabile e sull'organizzazione stessa degli enti, modificandone regole, comportamenti e prassi. Tanto premesso, al fine di rendere più evidente la necessità di adeguamento alle nuove regole, con riguardo ai permessi per costruire il principio applicato alla contabilità finanziaria specifica e articola meglio le modalità di accertamento e di imputazione degli stessi, proprio in coerenza con il principio generale della competenza finanziaria potenziata. Si dispone, in particolare, come la quota relativa agli oneri di urbanizzazione debba essere accertata e imputata nell'esercizio in cui avviene il rilascio del permesso di costruire, mentre quella relativa al costo di costruzione accertata a seguito della comunicazione di avvio dei lavori ed imputata all'esercizio in cui, in ragione delle modalità stabilite dall'ente, viene a scadenza la relativa quota. Ne deriva che l'accertamento non può più essere per cassa: la sua registrazione, infatti, avviene all'atto del rilascio anche per la quota non versata, con imputazione agli esercizi in cui la quota relativa al costo di costruzione diventa esigibile. Tale nuova modalità di accertamento risulta essere più puntuale rispetto al passato, in quanto consente un monitoraggio anche contabile delle obbligazioni attive già definite a favore degli enti; ciò che l'accertamento per cassa non può, evidentemente, garantire.

La Sezione, pertanto, pur prendendo atto delle azioni intraprese dall'Ente non può esimersi dal rilevare che il Comune in analisi non si è conformato al principio contabile sopra citato; sollecita, di conseguenza, l'individuazione di strumenti organizzativi idonei al fine di poter assicurare, per il futuro, il pieno adempimento all'obbligo normativo in argomento, riservandosene il relativo riscontro in occasione dell'esame dei rendiconti degli esercizi successivi.

5. Composizione del risultato di amministrazione – accantonamento per indennità di fine mandato del sindaco

Emilia Romagna 52-2018

Il principio contabile applicato al punto 5.2 lett. i) dispone che “anche le spese per indennità di fine mandato, costituiscono una spesa potenziale dell’ente, in considerazione della quale, si ritiene opportuno prevedere tra le spese del bilancio di previsione, un apposito accantonamento, denominato ‘fondo spese per indennità di fine mandato del ...’. Su tale capitolo non è possibile impegnare e pagare e, a fine esercizio, l’economia di bilancio confluisce nella quota accantonata del risultato di amministrazione, immediatamente utilizzabile”. Da quanto riportato nel quadro del questionario relativo alla composizione del risultato di amministrazione, al 31 dicembre 2015, non risultavano accantonamenti per indennità di fine mandato, contrariamente a quanto ritenuto opportuno dal sopra richiamato principio contabile. A seguito di richiesta istruttoria il Comune ha dichiarato che in occasione dell’insediamento della nuova amministrazione, nel giugno 2016, è stato previsto nel bilancio di previsione un apposito accantonamento denominato “*Fondo spese per indennità di fine mandato del Sindaco*”. La Sezione prende atto della positiva evoluzione della criticità segnalata.

6. Accertamenti per permesso di costruire

Emilia Romagna 52-2018

In relazione al mancato adeguamento dell’Ente alle disposizioni di cui ai punti 3.3 e 3.11 del principio contabile applicato di cui all’allegato n. 4/2 al d.lgs. 118/2011, riscontrato in sede di controllo sul consuntivo 2014, la Sezione ha predisposto apposita istruttoria, allo scopo di verificare se il Comune avesse successivamente attuato eventuali misure organizzative per conformarsi all’obbligo normativo in argomento. Dalla risposta trasmessa emerge che “*l’Ente anche per l’esercizio 2015 per le entrate riferite ai permessi di costruire ha accertato in relazione all’entità delle riscossioni utilizzando il principio della prudenza diretto a conservare l’equilibrio di bilancio essendo la particolare natura di tali entrate articolate e strettamente collegate agli interventi edilizi. Nel corso dell’esercizio 2017 è stato modificato il Regolamento Urbanistico Edilizio (RUE) nell’ambito delle Disposizioni Tecnico Organizzative relativamente ai tempi del versamento degli oneri di urbanizzazione in riferimento al permesso di costruire, per consentire il rispetto delle disposizioni del principio contabile applicato concernente la contabilità finanziaria in merito ai permessi di costruire*”. A tal proposito la Sezione prende atto dell’adeguamento, peraltro tardivo, al segnalato obbligo normativo.

7. Indebito utilizzo del criterio di cassa per l'accertamento delle entrate afferenti l'attività di contrasto dell'evasione tributaria e ai permessi di costruire

Emilia Romagna 76-2018

Dall'esame dei dati riportati nel questionario e dagli ulteriori elementi forniti in sede istruttoria è emerso che l'Ente ha accertato nell'esercizio 2015 per cassa le entrate di competenza afferenti all'attività di contrasto dell'evasione tributaria e ai permessi di costruire. In proposito va ricordato il nuovo principio applicato concernente la contabilità finanziaria contenuto nell'allegato n. 4/2 al d.lgs n.118/2011, al punto 3.3 ha previsto che: "sono accertate per l'intero importo del credito anche le entrate di dubbia e difficile esazione, per le quali non è certa la riscossione integrale, quali le sanzioni amministrative al codice della strada, gli oneri di urbanizzazione, i proventi alla lotta all'evasione, ecc."; inoltre, "per i crediti di dubbia e difficile esazione accertati nell'esercizio è effettuato un accantonamento a fondo crediti di dubbia esigibilità, vincolando una quota dell'avanzo di amministrazione". Per quanto concerne, in particolare, l'obbligazione per i permessi di costruire, il punto 3.11 del citato principio contabile specifica che questa "è articolata in due quote. La prima (oneri di urbanizzazione), è immediatamente esigibile, la seconda (costo di costruzione) è esigibile nel corso dell'opera e, in ogni caso, entro 60 giorni dalla conclusione dell'opera. Pertanto, la prima quota è accertata e imputata nell'esercizio in cui avviene il rilascio del permesso, la seconda è accertata a seguito di comunicazione di avvio lavori e imputata all'esercizio in cui, in ragione delle modalità stabilite dall'ente, viene a scadenza la relativa quota". La Sezione non può esimersi dal rilevare che l'Ente non si è conformato al principio contabile sopra citato; sollecita pertanto l'individuazione di strumenti organizzativi idonei al fine di poter assicurare, per il futuro, il pieno adempimento all'obbligo normativo in argomento riservandosene il relativo riscontro in occasione dell'esame dei rendiconti degli esercizi successivi.

8. Indebito utilizzo del criterio di cassa per l'accertamento delle entrate afferenti ai permessi di costruire e alle sanzioni amministrative per violazione del codice della strada

Emilia Romagna 71-2018

Dall'esame dei dati riportati nel questionario e dagli ulteriori elementi forniti in sede istruttoria è emerso che l'Ente ha accertato nell'esercizio 2015 per cassa le entrate di competenza afferenti ai permessi di costruire e alle sanzioni amministrative per violazione del codice della strada. In proposito va ricordato il nuovo principio applicato concernente la contabilità finanziaria contenuto nell'allegato n. 4/2 al d.lgs n.118/2011, al punto 3.3 ha previsto che: "sono accertate per l'intero importo del credito anche le entrate di dubbia e difficile esazione, per le quali non è certa la riscossione integrale, quali le sanzioni amministrative al codice della strada, gli oneri di

urbanizzazione, i proventi alla lotta all'evasione, ecc."; inoltre, "per i crediti di dubbia e difficile esazione accertati nell'esercizio è effettuato un accantonamento a fondo crediti di dubbia esigibilità, vincolando una quota dell'avanzo di amministrazione".

Per quanto concerne, in particolare, l'obbligazione per i permessi di costruire, il punto 3.11 del citato principio contabile specifica che questa "è articolata in due quote. La prima (oneri di urbanizzazione), è immediatamente esigibile, la seconda (costo di costruzione) è esigibile nel corso dell'opera e, in ogni caso, entro 60 giorni dalla conclusione dell'opera. Pertanto, la prima quota è accertata e imputata nell'esercizio in cui avviene il rilascio del permesso, la seconda è accertata a seguito di comunicazione di avvio lavori e imputata all'esercizio in cui, in ragione delle modalità stabilite dall'ente, viene a scadenza la relativa quota".

La Sezione non può esimersi dal rilevare che l'Ente non si è conformato al principio contabile sopra citato; sollecita pertanto l'individuazione di strumenti organizzativi idonei al fine di poter assicurare, per il futuro, il pieno adempimento all'obbligo normativo in argomento riservandosene il relativo riscontro in occasione dell'esame dei rendiconti degli esercizi successivi.

9. Discrepanze di valutazioni immobiliari

Liguria 80-2018

A parziale copertura dei debiti fuori bilancio da riconoscere e da finanziare, pari a € 1.487.399,06, il Comune ha destinato un ammontare complessivo di **€ 450.000** da proventi di alienazione immobiliare, con una valutazione prudentiale dal momento che il piano delle alienazioni prevede la dismissione di sedici cespiti, per un valore determinato in **€ 3.360.780**. Nel frattempo, risulta essere stato venduto un terreno al valore stimato di **€ 59.000**.

Si rileva che per la determinazione del valore degli immobili sono stati utilizzati quattro criteri diversi che, tra loro, non appaiono conciliabili. Infatti:

- per sei immobili, la valutazione, ammontante complessivamente a **€ 421.180**, è stata fatta sulla base dei più recenti indici OMI dell'Agenzia delle Entrate disponibili al momento della predisposizione del piano di valorizzazione (II semestre 2016). Tutte le aste effettuate in questo arco temporale, peraltro, sono andate deserte;
- per sette terreni (tra cui l'unico immobile per ora venduto ed un terreno stimato, da solo, **€ 200.000**), la valutazione, ammontante complessivamente a **€ 424.500**, è stata fatta sulla base dei meno recenti indici OMI del 2013 che, con riferimento alla Provincia di Genova, al contrario di quanto accaduto per quella di Savona e della Spezia, non risultano più aggiornati;
- per due immobili la valutazione, ammontante complessivamente a **€ 178.100=** risulta essere stata fatta dall'Agenzia del territorio, quindi con valori stimati risalenti, al più, al mese di luglio del 2012 (come è noto, l'Agenzia del Territorio è stata incorporata

nell'Agenzia delle Entrate con la L. 7.08.2012, n. 135);

- per i due immobili dal valore più rilevante, la valutazione, ammontante complessivamente a **€ 2.337.000**, è stata fatta dagli uffici interni.

Per uno dei due appartamenti stimati dagli uffici interni (**€ 355.000**) è sensibilmente superiore rispetto a quella desumibile dagli indici OMI aggiornati al I Semestre 2017 (**€ 155.200=**). Non si è potuto, di contro, operare analogo raffronto con riferimento alla seconda unità residenziale, essendo stati indicati nella relativa scheda solo i vani e non i mq. Anche per quanto riguarda un appartamento, stimato a suo tempo dall'Agenzia del territorio, si riscontra una differenza sensibile in quanto il valore indicato, pari a **€ 149.300**, risulta non essere più congruente, alla luce dei più recenti dati OMI (I Semestre 2017), che indicano un valore di **€ 79.000**.

Le sensibili divergenze registrate tra i valori indicati dal Comune e quelli risultanti dall'OMI da un lato e l'oggettiva circostanza costituita dal fatto che tutte le gare siano andate deserte con l'esclusione di una sola, dall'altro, inducono a ritenere, con un sufficiente grado di ragionevolezza, che le stime indicate non siano più corrispondenti all'attuale mercato immobiliare.

Si rende indispensabile, pertanto, procedere ad una rivalutazione complessiva della valorizzazione di tutti gli immobili non aventi una stima OMI aggiornata al II semestre del 2016 che può essere fatta, a scelta dell'Ente, con due modalità diverse:

- a) richiesta di apposita perizia all'Agenzia delle Entrate per tutti i rimanenti immobili indicati nel piano delle alienazioni;
- b) assunzione, come riferimento, per le unità residenziali, del valore minimo al mq. di tutte le rimanenti abitazioni civili secondo il parametro OMI I Semestre 2017, fermo restando la necessità di chiedere all'Agenzia delle Entrate il valore attuale dei terreni proposti in alienazione, stante il mancato aggiornamento dei dati OMI relativamente ai medesimi.

10. Rispetto delle condizioni in materia di contrattazione integrativa

Veneto 139-2018

In merito alla contrattazione integrativa, si raccomanda l'accoglimento della segnalazione formulata dall'Organo di revisione (Relazione al Rendiconto 2015) in merito al rispetto delle condizioni poste dall'art. 5, comma 1, D.lgs. 150/2009, il quale impone la necessaria definizione degli obiettivi prima dell'inizio dell'esercizio, la coerenza degli stessi con quelli del bilancio e il loro indispensabile conseguimento quale condizione per l'erogazione degli incentivi.

11. Assenza di adeguati cronoprogrammi di spesa

Veneto 149-2018

In considerazione di quanto dichiarato dall'Organo di revisione (punto 1.2.6.3 del Questionario al Rendiconto 2015) circa l'assenza di adeguati cronoprogrammi di spesa, la Sezione richiama l'Ente al rispetto del punto 9.8, All. 4/2, D.Lgs. 118/2011 in termini di predisposizione e approvazione di idonei cronoprogrammi di spesa, secondo quanto stabilito nel Piano triennale, quale presupposto di un'adeguata contabilizzazione del FVP grazie a una reimputazione degli impegni secondo il criterio dell'esigibilità sulla base del principio della competenza potenziata, anche per gli investimenti di minore entità, eventualmente motivando in nota integrativa le ragioni dell'eccezione a detta regola.

12. Titolarità delle funzioni e accantonamento

Veneto 150-2018

Premesso che l'Ente aderisce all'Unione dei Comuni "Miranese", è emerso in sede istruttoria che l'Unione accerta direttamente il credito derivante dalle violazioni del Codice della strada e trasferisce il relativo importo al netto del Fondo crediti di dubbia esigibilità (FDCE) ai Comuni aderenti.

Tale modalità di contabilizzazione, benché non incidente necessariamente sulla corretta quantificazione delle entrate del Comune, non risulta corretta.

Occorre considerare che le Unioni dei Comuni, come chiarito dalla Corte costituzionale con la pronuncia n. 50/2015, *"risolvendosi in forme istituzionali di associazione tra Comuni per l'esercizio congiunto di funzioni o servizi di loro competenza"* non costituiscono *"al di là dell'impropria definizione sub comma 4 dell'art. 1 (della L. 56/2014 che definisce le Unioni di Comuni come "enti locali costituiti da due o più Comuni per l'esercizio associato di funzioni o servizi di loro competenza", ndr), un ente territoriale ulteriore e diverso rispetto all'ente Comune"*.

La titolarità della funzione, difatti, è mantenuta in capo al Comune di riferimento seppure detta funzione è gestita in forma associata in una sede istituzionale di natura *"derivata"* in funzione di *"contenimento complessivo della spesa delle pubbliche amministrazioni e all'ottenimento della gestione delle funzioni fondamentali dei Comuni"* (Sez. Autonomie, deliberazione n. 8/SEZAUT/2016/FRG).

Tanto è confermato anche dallo Statuto dell'Unione dei Comuni "Miranese" che, all'art. 2, recita *"Premesso che la titolarità delle funzioni resta in capo ai singoli comuni, è compito dell'Unione esercitare congiuntamente una pluralità di funzioni e servizi di competenza dei Comuni che la costituiscono al fine di gestire con efficienza ed efficacia l'intero territorio e*

mantenendo in capo ai singoli Comuni la competenza all'esercizio delle funzioni amministrative che più da vicino ne caratterizzano le specifiche peculiarità".

Ad analoga soluzione si accede anche nell'ipotesi in cui si identifichi l'Unione dei Comuni come ente locale posto che il punto 3.3, All. 4/2, D.Lgs. 118/2011, stabilisce che *"Non sono altresì oggetto di svalutazione le entrate di dubbia e difficile esazione riguardanti entrate riscosse da un ente per conto di un altro ente e destinate ad essere versate all'ente beneficiario finale."*

Il Comune, pertanto, dovrà accantonare nel FCDE del proprio bilancio un importo adeguato, sulla base delle informazioni eventualmente fornite dall'Unione, alla misurazione del rischio dell'esigibilità delle entrate di propria competenza riscosse dall'Unione dei Comuni per proprio conto (cfr. Sez. Lombardia, deliberazione 410/2015/PAR).

13. Possibilità di applicare i vincoli nel risultato di amministrazione in caso di enti in disavanzo

Piemonte 116-2017; 28-2018

La situazione di disavanzo all'1.1.2015 è tale da ritenere il risultato di amministrazione non capiente per la copertura dei vari vincoli i quali, pertanto, allo stato non risultano coperti (cfr. art. 187 TUEL: "Nel caso in cui il risultato di amministrazione non sia sufficiente a comprendere le quote vincolate, destinate e accantonate, l'ente è in disavanzo di amministrazione").

Tale situazione evidenzia, in altri termini, che le risorse vincolate (o destinate) rappresentate nei menzionati vincoli sono state, nel passato, utilizzate diversamente ed allo stato non sono presenti (sono, appunto, da ricostituire).

Tale situazione, d'altra parte, è ben conosciuta dall'Ente che nella nota 10 aprile 2017 conferma l'utilizzo dei fondi vincolati per cassa.

Alla luce di tali considerazioni, desta perplessità l'applicazione dell'avanzo di amministrazione - gestione vincolata - alla spesa corrente (per euro 7.204.148,39) ed a quella capitale (per euro 48.732.445,83, oltre l'eventuale parte destinata per investimenti).

L'Ente all'1.1.2015 si trova in disavanzo, già solo per la costituzione del fondo crediti dubbia esigibilità, e conseguentemente i vincoli e gli accantonamenti a parte capitale non sono coperti: il loro utilizzo per finanziare spesa di competenza significa finanziarla con risorse di fatto da reperire.

D'altra parte, se eccezionalmente il Decreto del Ragioniere generale dello Stato 2 aprile 2015 consente la copertura del maggior disavanzo mediante la cancellazione di alcuni vincoli nel

risultato di amministrazione, non pare appropriato l'utilizzo di tali vincoli – a loro volta da finanziare – per dare copertura a nuove spese.

Sullo specifico rilievo l'Ente afferma che "cercherà, in futuro, di ridurre l'applicazione di avanzo derivante da vincoli procedendo, eventualmente, allo svincolo delle somme laddove risultasse possibile. Ci si permette, in ogni caso, di osservare che non si tratti di nuove spese in competenza, ma di applicazione di avanzo vincolato effettuato in occasione dell'approvazione del bilancio. L'approvazione del bilancio preventivo 2016, successivamente a quella del rendiconto 2015, ha consentito di evidenziare le somme vincolate già in quella fase e ha supportato la possibilità di applicarle".

La Sezione, pur prendendo atto delle intenzioni dell'Ente per il futuro, ribadisce che se in via eccezionale è consentita l'applicazione di quote vincolate a copertura del disavanzo, non appare appropriata l'applicazione di quote dell'avanzo vincolato, per enti in disavanzo, a finanziamento di spese in competenza.

Sul punto non si concorda con l'affermazione del Comune che esclude trattarsi di nuove spese: come sopra rilevato, a consuntivo risulta applicato avanzo di amministrazione per euro 7.204.148,39 a finanziamento di spesa corrente ed euro 48.732.445,83 per spesa in conto capitale.

L'Ente, infine, con le deduzioni del 26 maggio comunica la prossima attivazione "di un progetto di verifica puntuale di revisione dei vincoli esistenti (già ridotti in sede di consuntivo, da euro 140.493.691,07 del Rendiconto 2015 a euro 103.814.372,49 del Rendiconto 2016)".

Sul punto la Sezione si riserva di verificare l'andamento di quanto riferito.

14. Non corretta applicazione dei principi dell'armonizzazione contabile, funzionali alla tenuta degli equilibri di bilancio presidiati dall'art.81 Cost., in ordine alla contabilizzazione dei proventi derivanti dall'alienazione di immobili e alla mancata individuazione delle giacenze vincolate di cassa

Nel corso dell'istruttoria è emerso un dettaglio degli accertamenti del titolo IV dell'entrata, pari a complessivi € 6.426.331,54, notevolmente superiore rispetto agli esercizi precedenti, anche in considerazione del notevole scostamento dalle previsioni di bilancio. L'eccezionalità di tale importo risulta dovuta all'accertamento di euro 2.000.000,00, non riscosso nel 2015, relativo all'alienazione alla Fondazione bancaria di un immobile pregio in centro storico (ex Tribunale di Piazza San Martino) di proprietà comunale, relativamente al quale, lo stesso Ente ha confermato l'errata interpretazione dei principi contabili del D.Lgs 118/2011. L'Amministrazione, ha altresì rappresentato che in data 9 dicembre 2015, con determinazione dirigenziale n. 1016, conformemente a indirizzo espresso dalla giunta comunale, c'era stata l'accettazione della offerta

di acquisto presentata dalla Fondazione con nota 24/11/2015 (n. 39600 di protocollo comunale): il contratto di compravendita è stato, in effetti, sottoscritto il 3 febbraio 2016 ma, pur non essendoci stata la riscossione del prezzo nel 2015, l'Ente ha evidenziato che non vi è stato alcun pagamento finanziato da questa entrata.

La Sezione prende atto di quanto esposto dall'Ente, in ordine al riconoscimento dell'errata interpretazione dei principi concernenti la contabilità finanziaria di cui al D.Lgs. 118/2011, ed in particolare del principio 3.13 a mente del quale "Nella cessione di beni immobili, l'obbligazione giuridica attiva nasce al momento del rogito (e non al momento dell'aggiudicazione definitiva della gara). In tale momento, l'entrata deve essere accertata con imputazione all'esercizio previsto nel contratto per l'esecuzione dell'obbligazione pecuniaria. L'accertamento è registrato anticipatamente nel caso in cui l'entrata sia incassata prima del rogito, salve le garanzie di legge. Nel caso in cui il contratto di compravendita preveda il pagamento differito, è consentito l'accertamento delle entrate con imputazione nel primo esercizio se il pagamento non è stabilito oltre i 12 mesi dell'anno successivo".

La Sezione sottolinea al riguardo che la corretta applicazione dei principi contabili è funzionale ad evitare che vi sia una indebita dilatazione della spesa: gli scostamenti dai principi del d.lgs. n. 118 del 2011, non costituiscono solamente un vizio formale dell'esposizione contabile, ma possono risultare strumentali ad una manovra elusiva della salvaguardia degli equilibri del bilancio presidiati dall'art. 81 Cost. consistente essenzialmente nel programmare una spesa superiore a quella consentita dalle risorse disponibili nell'esercizio finanziario (Corte Costituzionale, sentenza n. 279 del 23/11/2016).

3. Dalla documentazione versata in atti emerge anche una ulteriore criticità dovuta al fatto che l'Ente, nel 2015, non presentava alcuna giacenza vincolata, in apparente difformità da quanto previsto dal principio applicato della contabilità finanziaria (punto 10.6), approvato con D.Lgs. n. 118/2011 modificato e integrato dal D.Lgs. n. 126/2014: a tal riguardo, l'Amministrazione ha osservato che nell'anno 2015 non vi erano tipologie di entrate tra quelle previste dall'art. 180, co. 3, lett. d) del D.Lgs 267/2000 che imponevano l'apposizione di un vincolo di cassa presso il tesoriere.

In proposito, la Sezione vuole qui rammentare e sottolineare l'importanza in termini generali, ai fini dell'attenuazione del rischio di emersione di futuri squilibri di bilancio, della corretta apposizione di vincoli alle entrate riscosse, nonché della relativa osservanza nella successiva gestione (che, fisiologicamente, può investire vari esercizi finanziari). L'esigenza che le risorse vincolate giacenti in cassa non siano distolte dalla loro originaria destinazione (impressa dalla legge o dalla volontà di terzi finanziatori) traspare chiaramente nell'art. 195 del TUEL che, nell'ammettere deroghe al vincolo di destinazione di tali risorse, pone, tuttavia, vari limiti, quantitativi e procedurali, nonché, dopo la novella apportata dal decreto legislativo 10 agosto 2014, n. 126, la necessità che i movimenti di utilizzo e di reintegro delle somme vincolate siano oggetto di registrazione contabile secondo le modalità indicate nel Principio applicato della contabilità finanziaria (si rinvia, per approfondimenti, alla deliberazione della Sezione delle

autonomie della Corte dei conti, n. 31/2015/INPR). A tal fine, l'art. 180 del d.lgs. n. 267 del 2000 prescrive, alla lett. d), che l'ordinativo di incasso riporti, fra le altre annotazioni, "gli eventuali vincoli di destinazione delle entrate derivanti da legge, da trasferimenti o da prestiti". Allo stesso modo, il successivo art. 185, impone, alla lett. i), che anche i mandati di pagamento attestino "il rispetto degli eventuali vincoli di destinazione stabiliti per legge o relativi a trasferimenti o ai prestiti". Inoltre, la determinazione della giacenza di cassa vincolata al momento dell'avvio della nuova contabilità armonizzata, disciplinata dal d.lgs. n. 118 del 2011, è stata oggetto di apposita disciplina in un paragrafo (il 10.6) del Principio contabile applicato concernente la contabilità finanziaria (Allegato 4/2 al d.lgs. n. 118 del 2011), le cui indicazioni (alle quali si fa rinvio) risultano funzionali al corretto avvio, anche sotto il profilo della cassa (oltre che della competenza) del nuovo sistema contabile (oltre che, naturalmente, della riferita attenuazione dei rischi di successiva emersione di carenza di risorse per il finanziamento delle spese a cui le entrate vincolate erano destinate).

15.Mancata contabilizzazione dei versamenti operati dal concessionario al lordo dell'aggio ad esso dovuto

Veneto 169-2018

Si rileva che il Comune non ha contabilizzato i versamenti operati dal concessionario al lordo dell'aggio ad esso dovuto (punto 1.2.8.2 del Questionario sul Rendiconto 2015) con ciò inficiando la regolarità della gestione della tesoreria e la verifica del rispetto dell'art. 7, comma 2, lett. *g-g-septies*, D.L. 70/2011.

Criticità in materia di società partecipate

3. Gestione organismi partecipati

Veneto 184-2018

Dalle risultanze istruttorie riguardanti gli organismi partecipati dal comune, si osserva la chiusura in perdita, nell'esercizio 2015, per € 281.684,00, del Consorzio per i servizi di Igiene del Territorio (C.I.T.), nonché una consistente situazione debitoria di una partecipata, di cui il Comune risulta creditore per € 261.242,00. In ordine a tali rilievi, seppur dalla risposta istruttoria sembra emergere che il comune non ha subito ripercussioni sui propri equilibri, appare opportuno evidenziare, in linea generale, che l'utilizzo di risorse pubbliche, pur se consentito attraverso moduli privatistici, impone particolari cautele e obblighi in capo a tutti coloro che - direttamente o indirettamente - concorrono alla gestione di tali risorse. Gli obblighi e le cautele sono inscindibilmente connessi alla natura pubblica delle risorse finanziarie impiegate e, pertanto, non vengono meno nemmeno a fronte di scelte politiche volte a porre a carico di società a partecipazione pubblica, e dunque solo indirettamente a carico degli enti locali che partecipano al capitale di tali società, i costi di attività e servizi che, sebbene non remunerativi per il soggetto che li svolge, si prefiggono tuttavia il perseguimento di obiettivi di promozione economica e sociale a vantaggio dell'intera collettività.

4. Discrasia dichiarazioni in merito alla conciliazione dei rapporti creditori e debitori tra il comune e organismi partecipati

Lombardia 209-2018

Il Collegio riporta nella relazione: *"non risultando a tutt'oggi effettuata la verifica dei rapporti di credito e debito con le società partecipate ai sensi di quanto disposto dall'art. 11, comma 6, lett. j), del D. Lgs. n. 118/2011, si raccomanda l'effettuazione della verifica dei rapporti di credito e debito con le società partecipate entro la data di approvazione del rendiconto dell'esercizio 2015 da parte del Consiglio Comunale, provvedendo ad allegare al rendiconto stesso le note informative contenenti le verifiche dei crediti e dei debiti reciproci tra lo stesso Comune e le società partecipate"*.

La Sezione rileva che l'obbligo - sancito dall'art. 6 comma 4, del decreto legge n. 95/2012 - di allegare al rendiconto a partire dall'esercizio finanziario 2012, una nota informativa contenente la verifica dei crediti e debiti reciproci tra l'Ente e le società partecipate, asseverata dai rispettivi organi di revisione (del comune e della società partecipata) risponde ad una prassi di buona amministrazione ed al principio di veridicità dei bilanci dell'ente locale e della partecipata (Corte costituzionale n. 239/2012).

Infatti, la norma prevede che in caso di discordanza, il Comune debba adottare senza indugio, e comunque non oltre il termine dell'esercizio finanziario in corso, i provvedimenti necessari ai fini della riconciliazione delle partite debitorie e creditorie e ciò perché l'ammontare del credito vantato (o del debito dovuto) dalla partecipata nei confronti dell'ente locale controllante deve corrispondere alla posta debitoria (o creditoria) iscritta nel bilancio dell'ente locale.

La discrasia contabile, con l'andar del tempo, rischia di determinare la formazione di debiti fuori bilancio e di potenziali rischi sugli equilibri finanziari dell'ente locale. È utile sottolineare infatti che la norma *"si pone l'obiettivo di arginare il disallineamento delle poste debitorie e creditorie che spesso si riscontra nei bilanci della partecipata e dell'ente pubblico socio. L'obiettivo, pertanto, è quello di offrire dati certi circa i rapporti finanziari tra l'ente pubblico e la partecipata e di stimolare, se necessario, processi di correzione di eventuali discordanze"* (Corte dei conti, Sez. Lombardia, parere 479/2013).

A tal proposito, oltre a sottolineare che l'obbligo di dare dimostrazione della conciliazione dei rapporti debitori/creditori già previsto, per enti locali, dal d.l. n. 95/2012, è stato esteso a tutti gli enti territoriali (art. 11, co. 6, lett. j, D. Lgs. n. 118/2011, integrato dal d.lgs. n. 126/2014), questa Sezione rileva che la disposizione ex art. 6, comma 4 del decreto legge 95/12 ha come obiettivo di porre un freno al disallineamento delle poste debitorie e creditorie nei bilanci degli organismi partecipati e dell'ente pubblico controllante.

Con questa disposizione si vuole raggiungere la certezza dei rapporti finanziari tra l'ente pubblico e la partecipata in modo tale da evitare il crearsi di situazioni debitorie nascoste che possano incidere sugli equilibri finanziari dell'ente controllante.

La Sezione nel ribadire la necessità della doppia asseverazione dei debiti e dei crediti da parte dell'organo di revisione dell'ente territoriale e di quello dell'organismo partecipato, al fine di evitare eventuali incongruenze e garantire piena attendibilità dei dati, raccomanda all'Ente di adoperarsi per il futuro al fine di assicurare il completo adempimento dell'obbligo normativo in argomento, del quale costituisce necessario corollario il rispetto della tempistica di acquisizione dei dati, in relazione alle finalità informative della relazione sulla gestione allegata al rendiconto di cui la nota crediti/debiti è componente necessaria per una migliore comprensione dei dati contabili, a beneficio del Comune.

3. Raccomandazione di un costante monitoraggio della situazione economico-patrimoniale e finanziaria dei consorzi, fondazioni e delle partecipazioni, anche indirette, nella titolarità del Comune e il celere completamento delle procedure di razionalizzazione decise dal comune

Veneto 200-2018

Anche in presenza di esigue partecipazioni, tali da generare un presumibile basso impatto negli equilibri del comune dei risultati di esercizio negativi o dei deterioramenti patrimoniali, occorre rappresentare compiutamente il proprio portafoglio societario e costantemente monitorare anche tutti i soggetti partecipati, soprattutto nelle ipotesi di scarsa remuneratività e precario equilibrio patrimoniale avendo cura di verificare se sia stata effettuata l'eventuale svalutazione da parte della partecipante diretta con riferimento alle proprie immobilizzazioni finanziarie da partecipazione.

4. Mancata compilazione della banca dati per ciò che concerne le partecipazioni indirettamente nella titolarità dell'Ente

Veneto 203-2018

In merito alle partecipazioni societarie detenute dal comune, in sede istruttoria la Sezione chiedeva di *"fornire una relazione dettagliata sulla situazione finanziaria ed economico-patrimoniale delle partecipazioni indirette detenute dal Comune, considerata la mancanza dei relativi valori per il 2015 nella banca dati del portale del Dipartimento del Tesoro, fermo restando l'obbligo di aggiornamento di quest'ultima. Occorre relazionare, inoltre, sulle misure di razionalizzazione"*

La risposta fornita dal comune, limitata alla trasmissione dei dati generali delle partecipate indirette senza fornire nessun dato finanziario ed economico-patrimoniale e alla ritrasmissione del Piano operativo di razionalizzazione per il 2015, risulta del tutto insufficiente a fornire un quadro aggiornato dei valori richiesti e dello stato di avanzamento del descritto processo di razionalizzazione, il che ostacola il controllo della Sezione delle eventuali possibili conseguenti ripercussioni delle esternalizzazioni societarie sugli equilibri dell'Ente.

Occorre, pertanto, che il Comune provveda alla doverosa compilazione, anche per ciò che concerne le partecipazioni indirette, della banca dati delle partecipazioni del Dipartimento del Tesoro del Ministero dell'Economia e delle Finanze di cui all'art. 17, commi 3 e 4, del D.L. 90/2014, provveda, a prescindere dalla consistenza delle stesse a un costante e attento monitoraggio delle ipotesi di scarsa remuneratività e precario equilibrio patrimoniale.

In particolare, si ravvisa l'opportunità di monitorare se sia stata effettuata l'eventuale svalutazione da parte della partecipante diretta con riferimento alle proprie immobilizzazioni finanziarie da partecipazione.

5. Mancata adozione di adeguate misure cautelative sia per la salvaguardia degli equilibri del Comune che per la tutela del valore della partecipazione nell'organismo partecipato

Lombardia 156-2018

La Sezione, nel rilevare la mancata corretta valutazione nella determinazione del FCDE della posta creditoria in questione, non può allo stato che prendere atto delle prime misure prudenziali poste in essere dal Commissario prefettizio, ovvero:

- accantonamento in sede di Rendiconto 2017 di una quota dell'avanzo di amministrazione, pari alla rata annuale di restituzione finanziamento soci a carico della Società per l'importo di € 36.000,00;
- previsione di vincolare ogni anno una quota dell'avanzo fino alla concorrenza del credito vantato;
- accantonamento, sempre in sede di Rendiconto 2017, della quota di € 23.880,24 dell'avanzo di amministrazione, pari al 44% - ovvero la quota di partecipazione attualmente in capo al Comune nella società - della rata di mutuo anno 2018 a carico della predetta società, garantito, come visto dal Comune stesso.

Tali misure, ad avviso del Collegio, si collocano su un corretto percorso prudenziale, ma non sono, in chiave prospettica, da sole idonee ad evitare possibili tensioni sui futuri equilibri di bilancio del comune, in quanto connotate da una marcata provvisorietà degli effetti, subordinati, peraltro, alla verifica di una condizione non garantibile in assoluto *ex ante*, ovvero che nei prossimi esercizi il Comune sarà in grado di produrre un avanzo di amministrazione libero tale da assicurare la suddetta copertura prudenziale. Gli elementi sopra rilevati concorrono, dunque, tutti nel senso che il comune è tenuto ad assicurare, con lo strumento appositamente previsto - il FCDE - e con un corretto esercizio del potere di valutazione di spettanza del Comune, una prudenziale e veritiera considerazione della suddetta posta e della sua riscuotibilità.

6. Mancanza di un sistema informativo che consenta di rilevare i rapporti finanziari, economici e patrimoniali tra l'Ente locale e le società partecipate

Emilia Romagna 84-2018

Dall'esame del questionario sul rendiconto 2015 della Provincia risulta che non dispone di un sistema informativo che consenta di rilevare i rapporti finanziari, economici e patrimoniali tra l'ente locale e le proprie società partecipate. In risposta alla richiesta di chiarimenti istruttori la Provincia ha precisato "*nonostante il sistema gestionale di contabilità non rilevi specificatamente i rapporti economici e patrimoniali con le società partecipate, tali informazioni vengono gestite mediante rilevazioni extracontabili*". In proposito, la Sezione ritiene opportuno segnalare il mancato rispetto delle disposizioni normative previste dall'art. 147-*quater* del tuel, introdotte dall'anno 2015 per gli enti locali con popolazione superiore a 15.000 abitanti. Il disposto normativo prevede infatti che l'ente locale debba definire un sistema di controlli sulle società partecipate, secondo la propria autonomia organizzativa, individuando pertanto le strutture responsabili di detti controlli. L'amministrazione definisce preventivamente gli obiettivi gestionali a cui deve tendere la società partecipata, secondo parametri qualitativi e quantitativi, e organizza un idoneo sistema informativo finalizzato a rilevare i rapporti finanziari tra l'ente proprietario e la società, la situazione contabile, gestionale e organizzativa della società, i contratti di servizio, la qualità dei servizi, il rispetto delle norme di legge sui vincoli di finanza pubblica. Infine, sulla base delle informazioni precedenti, l'ente locale effettua il monitoraggio periodico sull'andamento delle società non quotate partecipate, analizza gli scostamenti rispetto agli obiettivi assegnati e individua le opportune azioni correttive, anche in riferimento a possibili squilibri economico-finanziari rilevanti per il bilancio dell'ente.

7. Mancanza di un sistema informativo che consenta di rilevare i rapporti finanziari, economici e patrimoniali tra l'Ente locale e le società partecipate

Emilia Romagna 70-2018

Dall'esame del questionario sul rendiconto 2015, risulta che il Comune non dispone di un sistema informativo che consenta di rilevare i rapporti finanziari, economici e patrimoniali tra l'ente locale e le proprie società partecipate. Nella nota in calce al questionario, l'Ente ha precisato che "il sistema informativo rileva i soli rapporti finanziari; quelli economici e patrimoniali vengono rilevati manualmente".

In proposito, la Sezione rileva il mancato rispetto delle disposizioni normative previste dall'art. 147-*quater* del tuel, introdotte dall'anno 2015 per gli enti locali con popolazione superiore a 15.000 abitanti. Il disposto normativo prevede, infatti, che l'ente locale debba definire un sistema di controlli sulle società partecipate, secondo la propria autonomia organizzativa, individuando pertanto le strutture responsabili di detti controlli. L'amministrazione definisce preventivamente gli obiettivi gestionali a cui deve tendere la società partecipata, secondo parametri qualitativi e

quantitativi, e organizza un idoneo sistema informativo finalizzato a rilevare i rapporti finanziari tra l'ente proprietario e la società, la situazione contabile, gestionale e organizzativa della società, i contratti di servizio, la qualità dei servizi, il rispetto delle norme di legge sui vincoli di finanza pubblica. Infine, sulla base delle informazioni precedenti, l'ente locale effettua il monitoraggio periodico sull'andamento delle società non quotate partecipate, analizza gli scostamenti rispetto agli obiettivi assegnati e individua le opportune azioni correttive, anche in riferimento a possibili squilibri economico-finanziari rilevanti per il bilancio dell'ente.

La Sezione ritiene opportuno segnalare che l'esistenza di un sistema informativo come sopra esposto consentirebbe di addivenire ad una puntuale riconciliazione delle partite debitorie e creditorie con i propri organismi partecipati assicurando, di conseguenza, trasparenza e veridicità delle risultanze di bilancio.

8. Mancanza di un sistema informativo che consenta di rilevare i rapporti finanziari, economici e patrimoniali tra il comune locale e le società partecipate

Emilia Romagna 92-2018

In proposito, la Sezione ritiene opportuno segnalare quanto stabilito dalle disposizioni recate dall'art. 147-*quater* del TUEL, introdotte dall'anno 2015 per gli enti locali con popolazione superiore a 15.000 abitanti. Il disposto normativo prevede, infatti, che il comune locale debba definire un sistema di controlli sulle società partecipate, secondo la propria autonomia organizzativa, individuando le strutture responsabili di detti controlli, definendo preventivamente gli obiettivi gestionali a cui deve tendere la società partecipata, secondo parametri qualitativi e quantitativi, e organizzando un idoneo sistema informativo finalizzato a rilevare i rapporti finanziari tra il comune proprietario e la società, la situazione contabile, gestionale e organizzativa della società, i contratti di servizio, la qualità dei servizi, il rispetto delle norme di legge sui vincoli di finanza pubblica. Sulla base delle informazioni acquisite, il comune locale effettua il monitoraggio periodico sull'andamento delle società non quotate partecipate, analizza gli scostamenti rispetto agli obiettivi assegnati e individua le opportune azioni correttive, anche in riferimento a possibili squilibri economico-finanziari rilevanti per il bilancio del comune.

9. Necessità di riconciliazione tra le scritture del Comune e quelle della società partecipata

Veneto 148-2018

In esito alla verifica dei crediti e debiti reciproci con i propri enti strumentali e le società controllate e partecipate del comune, trasfusa nella nota informativa di cui all'art. 11, comma 6,

lett. j), D.lgs. 118/2011, l'Organo di revisione (pagina 32 della Relazione al Rendiconto 2015) ha accertato la sussistenza di una discordanza tra le scritture del Comune e quelle della società partecipata. A fronte di tale discordanza, *"L'Organo di Revisione suggerisce al comune di vincolare parte dell'avanzo di amministrazione a copertura dell'eventuale minor residuo nei rapporti con la partecipata"*.

Occorre, pertanto, provvedere alla riconciliazione delle suddette poste e, nel frattempo, disporre gli opportuni accantonamenti prudenziali.

10. Costante e attento monitoraggio della remuneratività delle partecipazioni societarie indirette del comune e la necessità della verifica della sussistenza delle condizioni legittimanti un mantenimento della titolarità delle stesse

Veneto 145-2018

Dall'esame dei dati trasfusi nella banca dati delle partecipazioni del Dipartimento del Tesoro del Ministero dell'Economia e delle finanze di cui all'art. 17, commi 3 e 4, del D.L. 90/2014, pur tenendo conto dell'esiguità delle partecipazioni dirette detenute dal Comune, tale da generare un presumibile basso impatto negli equilibri del comune dei risultati di esercizio negativi o dei deterioramenti patrimoniali delle partecipazioni indirette (non monitorabili, come detto), si accerta l'opportunità di un costante e attento monitoraggio di queste ultime stante la loro rilevata scarsa remuneratività e precario equilibrio patrimoniale.

11. Presenza di una società partecipata in perdita e raccomandazione di attento monitoraggio dell'andamento delle proprie partecipate nonché ad accantonare (ove si verificano i presupposti applicativi art. 21 del D.lgs. 175/2016) le necessarie risorse all'apposito fondo

Veneto 108-2018

In ordine a tale perdita societaria, seppur dalla risposta istruttoria sembra emergere che la provincia non ha subito ripercussioni sui propri equilibri, appare opportuno evidenziare in linea generale, in relazione al complesso rapporto che si pone a legislazione vigente tra ente locale e società partecipata, che l'utilizzo di risorse pubbliche, anche se adottato attraverso moduli privatistici, impone particolari cautele e obblighi in capo a tutti coloro che direttamente o indirettamente concorrono alla gestione di tali risorse, radicandone pertanto sia la giurisdizione che il controllo della Corte dei conti. I suddetti obblighi e cautele sono inscindibilmente connessi alla natura pubblica delle risorse finanziarie impiegate e, pertanto, non vengono meno nemmeno a fronte di scelte politiche volte a porre a carico di società a partecipazione pubblica, e dunque

indirettamente a carico degli enti locali che partecipano al capitale di tali società, i costi di attività e servizi che, sebbene non remunerativi per il soggetto che li svolge, si prefiggono tuttavia il perseguimento di obiettivi di promozione economica e sociale a vantaggio dell'intera collettività. Invero, scelte politiche siffatte, proprio per il negativo e ingente impatto che producono sulle finanze e sul patrimonio dell'ente partecipante (in maniera più o meno rilevante a seconda dell'entità della quota di capitale sociale posseduto), non presuppongono soltanto che quest'ultimo sia in grado di sopportarne i relativi oneri senza pregiudizi per il proprio equilibrio finanziario e patrimoniale. Infatti, anche a fronte di enti dotati di risorse tali da poter far fronte agli oneri connessi alle perdite delle società da essi partecipate, le scelte politiche volte ad addossare tali oneri alla provincia e dunque, in definitiva, alla collettività della quale detto ente è esponentiale, richiedono, a monte, approfondite valutazioni in merito alla coerenza dell'attività societaria. Ciò, rispetto:

- alla missione istituzionale della provincia;
- all'effettiva produzione di servizi di interesse generale, nonché in merito ai relativi costi/benefici;
- all'appropriatezza del modulo gestionale;
- alla comparazione con i vantaggi/svantaggi e con i risparmi/costi/risultati offerti da possibili moduli alternativi;
- alla capacità della gestione di perseguire in modo efficace, economico ed efficiente, in un'ottica di lungo periodo, i risultati assegnati, anche in termini di promozione economica e sociale.

Non si può inoltre prescindere, a valle, da un costante e attento monitoraggio in ordine all'effettiva permanenza dei presupposti valutativi che hanno determinato la scelta partecipativa iniziale nonché da tempestivi interventi correttivi in reazione ad eventuali mutamenti che intercorrano, nel corso della vita della società, negli elementi originariamente valutati.

Ciò premesso, diviene di logica e palmare evidenza la necessità per la Provincia, indipendentemente dalla consistenza più o meno ampia della propria partecipazione azionaria, di effettuare un effettivo monitoraggio sull'andamento della società; il che dovrebbe consentire di prevenire fenomeni patologici e ricadute negative - a vario titolo - sul bilancio della provincia, come invece risultato dall'analisi della relazione inviata a questa Corte. La necessità, in altri termini, di effettuare una seria indagine sui costi e ricavi e sulla stessa pertinenza dell'oggetto sociale alle finalità dell'ente, non può prescindere da un'azione preventiva di verifica e controllo da parte della Provincia in merito alle attività svolte dalla società. In tale prospettiva, l'intera durata della partecipazione deve essere accompagnata dal diligente esercizio di quei compiti di vigilanza (es., sul corretto funzionamento degli organi societari, sull'adempimento degli obblighi scaturenti dalla convenzione di servizio, sul rispetto degli standard di qualità ivi previsti), d'indirizzo (es., attraverso la determinazione degli obiettivi di fondo e delle scelte strategiche) e di controllo (es, sotto l'aspetto dell'analisi economico finanziaria dei documenti di bilancio e della

verifica dell'effettivo valore della partecipazione detenuta) che la natura pubblica del servizio (e delle correlate risorse) e la qualità di socio comportano. Tali obblighi assumono particolare pregnanza in presenza di gestioni connotate da risultati negativi che - soprattutto se reiterati - impongono alla provincia di valutare la permanenza di quelle condizioni di natura tecnica e/o di convenienza economica nonché di sostenibilità politico-sociale che giustificarono (o che comunque avrebbero dovuto giustificare) a monte la scelta di svolgere il servizio e di farlo attraverso moduli privatistici.

Si rammenta, sul punto, che il Testo unico in materia di società a partecipazione pubblica di cui al D.lgs. 19 agosto 2016 n. 175 come modificato ed integrato dal D.Lgs. 16 giugno 2017, n. 100, all'articolo 20, rubricato "Razionalizzazione periodica delle partecipazioni pubbliche", si prevede al comma 1 che: *"Fermo quanto previsto dall'articolo 24, comma 1, le amministrazioni pubbliche effettuano annualmente, con proprio provvedimento, un'analisi dell'assetto complessivo delle società in cui detengono partecipazioni, dirette o indirette, predisponendo, ove ricorrano i presupposti di cui al comma 2, un piano di riassetto per la loro razionalizzazione, fusione o soppressione, anche mediante messa in liquidazione o cessione. Fatto salvo quanto previsto dall'articolo 17, comma 4, del decreto-legge 24 giugno 2014, n. 90, convertito, con modificazioni, dalla legge 11 agosto 2014, n. 114, le amministrazioni che non detengono alcuna partecipazione lo comunicano alla sezione della Corte dei conti competente ai sensi dell'articolo 5, comma 4, e alla struttura di cui all'articolo 15".* Inoltre, al successivo comma 2 si dispone che: *"2. I piani di razionalizzazione, corredati di un'apposita relazione tecnica, con specifica indicazione di modalità e tempi di attuazione, sono adottati ove, in sede di analisi di cui al comma 1, le amministrazioni pubbliche rilevino:*

- *partecipazioni societarie che non rientrino in alcuna delle categorie di cui all'articolo 4;*
- *società che risultino prive di dipendenti o abbiano un numero di amministratori superiore a quello dei dipendenti;*
- *partecipazioni in società che svolgono attività analoghe o simili a quelle svolte da altre società partecipate o da enti pubblici strumentali;*
- *partecipazioni in società che, nel triennio precedente, abbiano conseguito un fatturato medio non superiore a un milione di euro;*
- *partecipazioni in società diverse da quelle costituite per la gestione di un servizio d'interesse generale che abbiano prodotto un risultato negativo per quattro dei cinque esercizi precedenti;*
- *necessità di contenimento dei costi di funzionamento;*
- *necessità di aggregazione di società aventi ad oggetto le attività consentite all'articolo 4".*

Peraltro, la norma stabilisce al comma 3 che *"I provvedimenti di cui ai commi 1 e 2 sono adottati entro il 31 dicembre di ogni anno e sono trasmessi con le modalità di cui all'articolo 17 del decreto-legge n. 90 del 2014, convertito, con modificazioni, dalla legge di conversione 11 agosto*

2014, n. 114 e rese disponibili alla struttura di cui all'articolo 15 e alla sezione di controllo della Corte dei conti competente ai sensi dell'articolo 5, comma 4". L'adozione del Piano non appare il solo obbligo posto a carico delle amministrazioni atteso che il comma 4 del medesimo art. 20 dispone che: *"In caso di adozione del piano di razionalizzazione, entro il 31 dicembre dell'anno successivo le pubbliche amministrazioni approvano una relazione sull'attuazione del piano, evidenziando i risultati conseguiti, e la trasmettono alla struttura di cui all'articolo 15 e alla sezione di controllo della Corte dei conti competente ai sensi dell'articolo 5, comma 4"*.

Tanto l'operazione di razionalizzazione assume importanza nell'economia complessiva delle *governance* societarie da parte degli enti locali, che il successivo comma sanziona l'"inadempimento delle prescrizioni sopra richiamate. Infatti, la norma dispone al comma 7 che: *"La mancata adozione degli atti di cui ai commi da 1 a 4 da parte degli enti locali comporta la sanzione amministrativa del pagamento di una somma da un minimo di euro 5.000 a un massimo di euro 500.000, salvo il danno eventualmente rilevato in sede di giudizio amministrativo contabile, comminata dalla competente sezione giurisdizionale regionale della Corte dei conti". Si applica l'articolo 24, commi 5, 6, 7, 8 e 9"*.

Dall'altro lato, si sottolinea l'esigenza di prestare particolare attenzione allo sviluppo di strutture organizzative e di professionalità interne capaci di consentire alla provincia un adeguato espletamento delle funzioni sopra richiamate, grazie anche ad un efficace supporto agli organi di governo nell'esercizio delle attività di loro competenza nonché all'impiego di idonei strumenti di *corporate governance*. Invero, l'utilizzo di moduli privatistici da parte di soggetti pubblici, pur vedendo subordinata la logica del profitto per il perseguimento di finalità di interesse generale, non può tuttavia prescindere da quel canone gestionale minimo imprescindibilmente e ontologicamente caratterizzante l'iniziativa privata rappresentato dall'economicità, la quale impone anzitutto che l'attività intrapresa sia atta a generare, entro un lasso di tempo ragionevole, flussi in entrata tali da coprire quelli in uscita, in modo da escludere che il soggetto possa sistematicamente operare in perdita. La realizzazione dell'equilibrio economico costituisce, infatti, garanzia della capacità di perseguire le finalità istituzionali dell'ente, sia con veste pubblica che privata, per la qual cosa detto equilibrio a valere nel tempo deve essere un obiettivo essenziale il cui mancato perseguimento condiziona la stessa funzionalità dell'ente medesimo. Si ricorda, infine, che per consolidato orientamento della giurisprudenza contabile (cfr., per tutte, Corte dei conti, Sezione giurisdizionale Umbria, sentenza n. 354 dell'8 novembre 2006), dalla trasgressione di questi obblighi e dal perdurare di scelte del tutto irrazionali e antieconomiche, può scaturire una responsabilità per danno erariale dei pubblici amministratori. Detto principio qualificabile come di "sana gestione societaria", appare ora ancor più suffragato a seguito di apposita disposizione normativa che lo impone atteso che nel richiamato D.lgs. 175/2016 all'art. 2 si prevede che *"Le disposizioni contenute nel presente decreto sono applicate avendo riguardo all'efficiente gestione delle partecipazioni pubbliche, nonché alla razionalizzazione e riduzione della spesa pubblica"*.

La disponibilità da parte degli enti locali di risorse tali da poter far fronte agli oneri connessi alle perdite delle società da essi partecipate, non può peraltro essere richiamata quale motivo per giustificare il mancato raggiungimento di una gestione economica, efficace ed efficiente, anche in un'ottica di lungo periodo. Anzi, appare necessario evidenziare che tale possibilità di poter tendere ad un equilibrio nel lungo periodo, che poteva essere motivata dall'esigenza, come nel caso in questione, di soddisfare primari interessi della provincia in termini di promozione economica e sociale, sembra essersi attenuata se non addirittura scomparsa a seguito dell'entrata in vigore dell'art. 6, comma 19, del citato D.L. n. 78/2010.

La citata disposizione che fa venir meno la possibilità per gli enti controllanti di procedere ad una ricapitalizzazione delle proprie controllate laddove queste presentino delle perdite di esercizio negli ultimi tre anni è stata trasfusa nel richiamato Testo unico che, all'articolo 14, rubricato "Crisi d'impresa di società a partecipazione pubblica", al comma 5 espressamente afferma: "5. *Le amministrazioni di cui all'articolo 1, comma 3, della legge 31 dicembre 2009, n. 196, non possono, salvo quanto previsto dagli articoli 2447 e 2482-ter del codice civile, sottoscrivere aumenti di capitale, effettuare trasferimenti straordinari, aperture di credito, né rilasciare garanzie a favore delle società partecipate, con esclusione delle società quotate e degli istituti di credito, che abbiano registrato, per tre esercizi consecutivi, perdite di esercizio ovvero che abbiano utilizzato riserve disponibili per il ripianamento di perdite anche infrannuali. Sono in ogni caso consentiti i trasferimenti straordinari alle società di cui al primo periodo, a fronte di convenzioni, contratti di servizio o di programma relativi allo svolgimento di servizi di pubblico interesse ovvero alla realizzazione di investimenti, purché le misure indicate siano contemplate in un piano di risanamento, approvato dall'Autorità di regolazione di settore ove esistente e comunicato alla Corte dei conti con le modalità di cui all'articolo 5, che contempli il raggiungimento dell'equilibrio finanziario entro tre anni. Al fine di salvaguardare la continuità nella prestazione di servizi di pubblico interesse, a fronte di gravi pericoli per la sicurezza pubblica, l'ordine pubblico e la sanità, su richiesta della amministrazione interessata, con decreto del Presidente del Consiglio dei ministri, adottato su proposta del Ministro dell'economia e delle finanze, di concerto con gli altri Ministri competenti e soggetto a registrazione della Corte dei conti, possono essere autorizzati gli interventi di cui al primo periodo del presente comma.*" La norma al successivo comma 6 inoltre, dispone: "Nei cinque anni successivi alla dichiarazione di fallimento di una società a controllo pubblico titolare di affidamenti diretti, le pubbliche amministrazioni controllanti non possono costituire nuove società, né acquisire o mantenere partecipazioni in società, qualora le stesse gestiscano i medesimi servizi di quella dichiarata fallita".

La *ratio* delle richiamate disposizioni va individuata nella preoccupazione del legislatore nazionale di evitare la violazione del divieto di erogare aiuti di Stato conseguente alla prassi, ormai consolidata, seguita dagli enti pubblici ed in particolare dagli enti locali, di procedere a ricapitalizzazioni e ad altri trasferimenti straordinari per coprire le perdite d'esercizio delle proprie

partecipate: prassi che, come noto, la Commissione europea sta cercando di contrastare anche al fine di garantire la massima operatività del principio della concorrenza nel mercato comune. La norma preclude la possibilità di intervenire sul capitale delle società che presentino una perdita strutturale reiterata, tale da minacciare la continuità aziendale e, di conseguenza, la stessa sopravvivenza di quegli organismi non in grado di tendere, se non all'utile, almeno al pareggio di bilancio.

Proprio in relazione alle perdite societarie lo stesso Testo Unico prevede all'art. 21. Rubricato "*Norme finanziarie sulle società partecipate dalle amministrazioni locali*" che le amministrazioni nel caso si presentino perdite reiterate di esercizio delle proprie partecipate, accantonino in bilancio, in apposito fondo, delle risorse proporzionate all'importo della perdita media triennale. I commi da 1 a 3 del predetto articolo difatti, dispongono: "*1. Nel caso in cui società partecipate dalle pubbliche amministrazioni locali comprese nell'elenco di cui all'articolo 1, comma 3, della legge 31 dicembre 2009, n. 196, presentino un risultato di esercizio negativo, le pubbliche amministrazioni locali partecipanti, che adottano la contabilità finanziaria, accantonano nell'anno successivo in apposito fondo vincolato un importo pari al risultato negativo non immediatamente ripianato, in misura proporzionale alla quota di partecipazione. Le pubbliche amministrazioni locali che adottano la contabilità civilistica adeguano il valore della partecipazione, nel corso dell'esercizio successivo, all'importo corrispondente alla frazione del patrimonio netto della società partecipata ove il risultato negativo non venga immediatamente ripianato e costituisca perdita durevole di valore. Per le società che redigono il bilancio consolidato, il risultato di esercizio è quello relativo a tale bilancio. Limitatamente alle società che svolgono servizi pubblici a rete di rilevanza economica, per risultato si intende la differenza tra valore e costi della produzione ai sensi dell'articolo 2425 del codice civile. L'importo accantonato è reso disponibile in misura proporzionale alla quota di partecipazione nel caso in cui il comune partecipante ripiani la perdita di esercizio o dismetta la partecipazione o il soggetto partecipato sia posto in liquidazione. Nel caso in cui i soggetti partecipati ripianino in tutto o in parte le perdite conseguite negli esercizi precedenti l'importo accantonato viene reso disponibile agli enti partecipanti in misura corrispondente e proporzionale alla quota di partecipazione.*

Alla luce delle suesposte considerazioni, pertanto, la Sezione in ordine alle anzidette criticità nella gestione delle proprie società e aziende ed ai richiamati principi che devono orientare le amministrazioni nella gestione dei loro diritti e doveri di soci, pur tenendo conto di quanto rilevato dal comune in sede di risposta istruttoria, invita la Provincia ad effettuare una seria revisione delle proprie partecipazioni/una rinnovata riflessione sulle modalità di esercizio della *governance* sui propri organismi partecipati nonché ad accantonare ove si verificano i presupposti applicativi di cui all'art. 14 del D.lgs 175/2016, le necessarie risorse all'apposito fondo.

12. Gestione organismi partecipati

Veneto 138-2018

In merito alle vicende dell'ente, la Sezione rileva, in linea generale, che l'utilizzo di risorse pubbliche anche mediante moduli privatistici (e, quindi, attraverso la costituzione e la partecipazione a società e consorzi), impone particolari cautele e obblighi in capo a coloro che - direttamente o indirettamente - concorrono alla gestione delle risorse medesime; obblighi e cautele inscindibilmente connessi alla natura pubblica delle risorse finanziarie impiegate, che non vengono meno neanche a fronte di scelte politiche volte a porre a carico di organismi a partecipazione pubblica, e, dunque, indirettamente a carico degli enti locali soci, i costi di attività e servizi che, sebbene non remunerativi per il soggetto che li svolge, sono funzionalmente collegati al perseguimento di obiettivi di promozione economica e sociale, a vantaggio dell'intera collettività.

Gli obblighi, in particolare, si sostanziano nel monitoraggio effettivo, da parte dell'ente socio, sui documenti di bilancio e sull'andamento della gestione, esercitando una puntuale azione preventiva di controllo e verifica sulle attività svolte, sul corretto funzionamento degli organi e sull'andamento dei rapporti contrattuali, nonché di indirizzo (attraverso la determinazione degli obiettivi e delle scelte strategiche). Questa Sezione ricorda che la legge di stabilità per il 2014 (L. n. 147/2013), già vigente al momento della realizzazione dell'operazione di accollo, prevede specifiche misure dirette a responsabilizzare gli enti territoriali, attraverso l'accantonamento di risorse destinate a garantire gli enti medesimi dalle perdite degli organismi da essi partecipati (art. 1, co. 551 e 552 e poi art. 21 del D.lgs. n. 175/2016) e sottolinea l'importanza di preservare gli equilibri di bilancio anche con riferimento alle vicende economico-finanziarie di tali organismi. La *ratio* delle richiamate disposizioni, infatti, è quella di ridurre il rischio dell'ente partecipante rispetto a dette vicende, in ossequio ai canoni della sana gestione finanziaria ed al generale principio di prudenza (par. n. 9 dell'Allegato 1 al D.lgs. n. 118/2011).

13. Rapporti finanziari tra comune e organismi partecipati

Emilia Romagna 48-2018

Con riferimento alla nota concernente gli esiti della verifica dei crediti e debiti reciproci al 31 dicembre 2015 con i propri enti strumentali e le società controllate e partecipate, di cui all'art. 11, comma 6, lett. j) del d.lgs.118/2011, trasmessa dal Comune, a seguito di richiesta di chiarimenti istruttori è emerso che per la Società, nell'anno 2015 è mancata l'asseverazione della società di revisione *"mentre tale asseverazione era stata fatta dall'amministratore unico"*. *"La società di revisione aveva ritenuto di non procedere in quanto da un'interpretazione del disposto art. 11, comma 6 j) tale attività non era di loro competenza per il ruolo che ricoprivano nei confronti della società. Il dubbio interpretativo è stato poi superato già con l'esercizio 2016 per*

effetto del disposto del D.lgs. 175/2016 (c.d. testo unico delle partecipate) il quale all'art. 3 c. 2 ha imposto alle società a controllo pubblico di inserire nel proprio statuto l'obbligatorietà della nomina di un organo di controllo o di un revisore. La modifica statutaria è stata fatta e l'organo societario, per effetto anche di una modifica del suo ruolo all'interno della società ha effettuato l'asseverazione al 31/12/2016 e altrettanto farà per gli anni successivi". La Sezione, nel ribadire la necessità della doppia asseverazione dei debiti e dei crediti da parte dell'Organo di revisione dell'ente territoriale e di quello dell'organismo partecipato, al fine di evitare eventuali incongruenze e garantire piena attendibilità ai dati, prende atto della positiva evoluzione della problematica in argomento per il 2016, raccomandando nel contempo all'Ente di adoperarsi per assicurare anche in futuro l'adempimento di cui all'obbligo normativo in argomento.

14. Piano razionalizzazione e monitoraggio

Veneto 299-2018

L'adozione del Piano di razionalizzazione non appare il solo obbligo posto a carico delle amministrazioni atteso che la norma dispone che: "In caso di adozione del piano di razionalizzazione, entro il 31 dicembre dell'anno successivo le pubbliche amministrazioni approvano una relazione sull'attuazione del piano, evidenziando i risultati conseguiti, e la trasmettono alla struttura di cui all'articolo 15 Dlgs 175/2016 e alla sezione di controllo della Corte dei conti competente ai sensi dell'articolo 5, comma 4".

Tanto l'operazione di razionalizzazione assume importanza nell'economia complessiva delle governance societarie da parte degli enti locali che il successivo comma sanziona l'inadempimento delle prescrizioni sopra richiamate. Infatti, la norma dispone al comma 7 che: "La mancata adozione degli atti di cui ai commi da 1 a 4 da parte degli enti locali comporta la sanzione amministrativa del pagamento di una somma da un minimo di euro 5.000 a un massimo di euro 500.000, salvo il danno eventualmente rilevato in sede di giudizio amministrativo contabile, comminata dalla competente sezione giurisdizionale regionale della Corte dei conti". Si applica l'articolo 24, commi 5, 6, 7, 8 e 9".

Dall'altro lato, si sottolinea l'esigenza di prestare particolare attenzione allo sviluppo di strutture organizzative e di professionalità interne, sovracomunali, magari in unione o convenzione tra più enti, capaci di consentire un adeguato espletamento delle funzioni previste, grazie anche ad un efficace supporto agli organi di governo nell'esercizio delle attività di loro competenza, nonché all'impiego di idonei strumenti di corporate governance.

Invero, l'utilizzo di moduli privatistici da parte di soggetti pubblici, pur vedendo subordinata la logica del profitto per il perseguimento di finalità di interesse generale, non può tuttavia prescindere dal rispettare quel canone gestionale minimo, imprescindibilmente e

ontologicamente caratterizzante l'iniziativa privata, rappresentato dall'economicità, che impone all'attività intrapresa di generare, entro un lasso di tempo ragionevole, flussi in entrata tali da coprire quelli in uscita, in modo da escludere che il soggetto possa sistematicamente operare in perdita. La realizzazione dell'equilibrio economico costituisce, infatti, garanzia della capacità di perseguire le finalità istituzionali dell'ente, sia in veste pubblica che privata, per la qual cosa detto equilibrio a valere nel tempo deve essere un obiettivo essenziale il cui mancato perseguimento condiziona la stessa funzionalità dell'ente medesimo.

Si ricorda, infine, che per consolidato orientamento della giurisprudenza contabile (cfr., per tutte, Corte dei conti, Sezione giurisdizionale Umbria, sentenza n. 354 dell'8 novembre 2006), dalla trasgressione di questi obblighi e dal perdurare di scelte del tutto irrazionali e antieconomiche, può scaturire una responsabilità per danno erariale dei pubblici amministratori e funzionari. Detto principio, qualificabile come di "sana gestione societaria", appare ora ancor più suffragato a seguito di apposita disposizione normativa che lo impone atteso che nel richiamato d.lgs. n. 175/2016, all'art. 2, si prevede che "Le disposizioni contenute nel presente decreto sono applicate avendo riguardo all'efficiente gestione delle partecipazioni pubbliche [...] nonché alla razionalizzazione e riduzione della spesa pubblica".

La disponibilità da parte degli enti locali di risorse tali da poter far fronte agli oneri connessi alle perdite delle società da essi partecipate, non può peraltro essere richiamata quale motivo per giustificare il mancato raggiungimento di una gestione economica, efficace ed efficiente, anche in un'ottica di lungo periodo. Anzi, appare necessario evidenziare che tale possibilità di poter tendere ad un equilibrio nel lungo periodo, che poteva essere motivata dall'esigenza, come nel caso in questione, di soddisfare primari interessi dell'ente in termini di promozione economica e sociale, sembra essersi attenuata se non addirittura scomparsa a seguito dell'entrata in vigore dell'art. 6, comma 19, del citato d.l. n. 78/2010.

La citata disposizione che fa venir meno la possibilità per gli enti controllanti di procedere ad una ricapitalizzazione delle proprie controllate laddove queste presentino delle perdite di esercizio negli ultimi tre anni è stata trasfusa nel richiamato Testo unico che, all'articolo 14, rubricato "Crisi d'impresa di società a partecipazione pubblica", al comma 5 espressamente afferma: "5. Le amministrazioni di cui all'articolo 1, comma 3, della legge 31 dicembre 2009, n. 196, non possono, salvo quanto previsto dagli articoli 2447 e 2482-ter del codice civile, sottoscrivere aumenti di capitale, effettuare trasferimenti straordinari, aperture di credito, né rilasciare garanzie a favore delle società partecipate, con esclusione delle società quotate e degli istituti di credito, che abbiano registrato, per tre esercizi consecutivi, perdite di esercizio ovvero che abbiano utilizzato riserve disponibili per il ripianamento di perdite anche infrannuali. Sono in ogni caso consentiti i trasferimenti straordinari alle società di cui al primo periodo, a fronte di convenzioni, contratti di servizio o di programma relativi allo svolgimento di servizi di pubblico interesse ovvero alla realizzazione di investimenti, purché le misure indicate siano contemplate in un piano di risanamento, approvato dall'Autorità di regolazione di settore ove esistente e comunicato alla Corte dei conti con le modalità di cui all'articolo 5, che contempli il

raggiungimento dell'equilibrio finanziario entro tre anni. Al fine di salvaguardare la continuità nella prestazione di servizi di pubblico interesse, a fronte di gravi pericoli per la sicurezza pubblica, l'ordine pubblico e la sanità, su richiesta della amministrazione interessata, con decreto del Presidente del Consiglio dei ministri, adottato su proposta del Ministro dell'economia e delle finanze, di concerto con gli altri Ministri competenti e soggetto a registrazione della Corte dei conti, possono essere autorizzati gli interventi di cui al primo periodo del presente comma." La norma al successivo comma 6 inoltre, dispone: "Nei cinque anni successivi alla dichiarazione di fallimento di una società a controllo pubblico titolare di affidamenti diretti, le pubbliche amministrazioni controllanti non possono costituire nuove società, né acquisire o mantenere partecipazioni in società, qualora le stesse gestiscano i medesimi servizi di quella dichiarata fallita".

La ratio delle richiamate disposizioni va individuata nella preoccupazione del legislatore nazionale di evitare la violazione del divieto di erogare aiuti di Stato conseguente alla prassi, ormai consolidata, seguita dagli enti pubblici ed in particolare dagli enti locali, di procedere a ricapitalizzazioni e ad altri trasferimenti straordinari per coprire le perdite d'esercizio delle proprie partecipate: prassi che, come noto, la Commissione europea sta cercando di contrastare anche al fine di garantire la massima operatività del principio della concorrenza nel mercato comune. La norma preclude la possibilità di intervenire sul capitale delle società che presentino una perdita strutturale reiterata, tale da minacciare la continuità aziendale e, di conseguenza, la stessa sopravvivenza di quegli organismi non in grado di tendere, se non all'utile, almeno al pareggio di bilancio.

Alla luce delle suesposte considerazioni, pertanto, la Sezione in ordine alle anzidette criticità nella gestione delle proprie società e aziende ed ai richiamati principi che devono orientare le amministrazioni nella gestione dei loro diritti e doveri di soci, pur tenendo conto di quanto rappresentato dall'Ente in sede di risposta istruttoria, invita il comune ad effettuare una seria revisione delle proprie partecipazioni e una rinnovata riflessione sulle modalità di esercizio della governance sui propri organismi partecipati

Altre Criticità

1. Raccomandazione di tempestiva implementazione di adeguata procedura contabile per la compilazione sistemica e la tenuta dell'inventario

Veneto 200-2018

L'ente se pur dotato di procedure per le rilevazioni contabili non utilizza una procedura contabile efficiente per la compilazione sistemica e la tenuta dell'inventario. E mentre nel conto del patrimonio sono evidenziate le variazioni intervenute negli ultimi esercizi sulla base di quanto emerge dalla contabilità finanziaria, non vi è una compiuta rilevazione e dei fatti di gestione nell'inventario immobiliare che non risulta aggiornato; il Revisore invita il comune ad aggiornare i propri archivi informatici relativi all'inventario immobiliare e a conciliarne le consistenze con le risultanze evidenziate nel conto del patrimonio").

È noto che, costituendo gli inventari la principale fonte descrittiva e valutativa dello Stato patrimoniale, una carenza di tale supporto conoscitivo e documentale mina l'attendibilità e la verificabilità dei valori trasfusi nei documenti di bilancio.

2. Raccomandazione di approvazione puntuale del P.E.G.

Veneto 205-2018

Sul punto per l'approvazione tardiva del Piano Esecutivo di Gestione, appare utile richiamare quanto recentemente ricordato dalla sezione delle Autonomie in merito alla tempestiva adozione del DUP atteso il suo essenziale ruolo programmatico "...Il DUP, sia nella sua forma ordinaria, prevista per gli Enti con popolazione superiore a 5.000 abitanti dal principio contabile applicato della programmazione di bilancio (allegato 4/1 al d.lgs. n. 118/2011, punti 8.1 - 8.3), sia nella forma semplificata per gli Enti con popolazione fino a 5.000 abitanti (punto 8.4 stesso principio contabile), si configura come atto presupposto indispensabile per l'approvazione del bilancio di previsione, strettamente connesso sia al bilancio di previsione che al Piano esecutivo di gestione (PEG) - strumento obbligatorio solo per i Comuni con popolazione superiore a 5.000 abitanti (art. 169 TUEL) - e presupposto necessario di tutti gli altri documenti di programmazione. In tale ottica il DUP compendia in sé le diverse linee programmatiche relative alla gestione delle

risorse umane, finanziarie e strumentali degli Enti, al fine di garantirne la complessiva coerenza, anche in vista del perseguimento degli obiettivi di finanza pubblica. Il disposto normativo (art. 170 TUEL e principio contabile applicato all. 4/1 al d.lgs. n. 118/2011, punto 8) individua struttura e contenuti minimi essenziali di detto documento programmatico. Giova, comunque, ricordare che mentre la Sezione strategica individua le principali scelte che caratterizzano il programma dell'amministrazione da realizzare nel corso del mandato amministrativo, la Sezione operativa costituisce lo strumento attraverso il quale, nell'ambito dell'arco temporale di riferimento del bilancio di previsione, si concretizzano le finalità della Sezione strategica. Quest'ultima, pertanto, ha carattere generale, contiene la programmazione operativa dell'Ente e costituisce, al contempo, la guida e il vincolo in relazione ai processi di redazione dei documenti contabili di previsione. Ogni anno gli obiettivi strategici, contenuti nella SeS, devono essere verificati nello stato di attuazione e possono essere, a seguito di variazioni rispetto a quanto previsto nell'anno precedente e dandone adeguata motivazione, opportunamente riformulati. Devono essere altresì verificati gli indirizzi generali e i contenuti della programmazione strategica con particolare riferimento alle condizioni interne dell'Ente, al reperimento e impiego delle risorse finanziarie e alla sostenibilità economico - finanziaria" (Punto 3.2 delle Linee di indirizzo per la relazione dei revisori dei conti dei comuni, delle città metropolitane e delle province sui bilanci di previsione 2017-2019 per l'attuazione dell'art. 1 comma 166 e seguenti della legge 23 dicembre 2005 n. 266. Di cui alla deliberazione della Sezione delle Autonomie n. 14/SEZAUT/2017/INPR). Peraltro, la stessa Sezione delle Autonomie già in precedenza aveva affermato la necessità che l'adempimento, di tale fase programmatica "sia curato nella piena consapevolezza della sua funzione fondativa di un nuovo criterio di impostazione della gestione; un criterio che, in particolare, esalta l'aspetto della continuità dell'azione amministrativa verso la realizzazione degli obiettivi di sviluppo economico-sociale" (deliberazione n. 9/SEZAUT/2016/INPR).

3. Mancanza del programma triennale dei lavori pubblici, elenco annuale delle opere ad essi relativo e il Piano triennale di contenimento delle spese, all'interno del Documento Unico di Programmazione.

Veneto 200-2018

Si segnala che il Documento unico di programmazione (DUP) non contiene (punto 8.4 del Questionario sul Bilancio di previsione 2016-2018) il programma triennale dei lavori pubblici e l'elenco annuale delle opere ad essi relativo e il Piano triennale di contenimento delle spese di cui all'art. 2, commi 594 e 599 della L. 244/2007, con inosservanza del contenuto minimo richiesto dal principio contabile della programmazione di cui ai punti 8.1 e 8.2 dell'All. 4/1, D.lgs. 118/2011.

4. Erronea contabilizzazione dell'IVA split payment in entrata servizi conto terzi

Veneto 169-2018

Il comune ha erroneamente (*cf.* campo note prospetto 1.2.14.2 del Questionario sul Rendiconto 2015) contabilizzato l'IVA *split payment* in entrata tra i servizi conto terzi e in uscita tra le partite di giro il che non influenza il pareggio del titolo VI di entrata (poiché la somma degli accertamenti rimane uguale alla somma degli impegni), ma genera uno sbilanciamento tra accertamenti e impegni delle due singole classificazioni.

5. Raccomandazione sul rispetto delle condizioni poste dall'art. 5, c. 1, D.lgs. 150/2009 in materia di contrattazione integrativa

Veneto 151-2018

In merito alla contrattazione integrativa, si raccomanda l'accoglimento della segnalazione formulata dall'Organo di revisione (pag. 25 della Relazione al Rendiconto 2015) in merito al rispetto delle condizioni poste dall'art. 5, comma 1, D.lgs. 150/2009, il quale impone la necessaria definizione degli obiettivi prima dell'inizio dell'esercizio, la coerenza degli stessi con quelli del bilancio e il loro indispensabile conseguimento quale condizione per l'erogazione degli incentivi.

6. Raccomandazione sull'approvazione dei report del controllo di gestione e del controllo strategico previsti dal Regolamento del comune e l'implementazione di un sistema di contabilità economica atto a misurare costi e ricavi al fine di valutare l'efficienza amministrativa

Veneto 145-2018

Per ciò che concerne il controllo di gestione, si attesta che dei 4 *report* previsti dal Regolamento del comune ne risulta prodotto solo uno e che non risulta adottato un sistema di contabilità economica atto a misurare costi e ricavi al fine di valutare l'efficienza amministrativa.

Con riferimento al controllo di gestione, si rileva anche un tasso medio di copertura dei costi dei servizi del comune nel 2015 (media semplice) pari solo al 17%.

In merito al controllo strategico, non risulta prodotto nessun *report* rispetto ai 2 previsti dal Regolamento del Comune e non risulta implementato alcun indicatore di *outcome* e di efficacia.

Infine, per ciò che concerne il controllo qualità dei servizi, si attesta l'assenza di un apposito regolamento e individua l'opportunità, considerata la dimensione del Comune, di monitoraggio almeno annuale o biennale.