



**REPUBBLICA ITALIANA**

**LA CORTE DEI CONTI  
SEZIONE REGIONALE DI CONTROLLO PER LA  
LOMBARDIA**

composta dai magistrati:

dott.ssa Simonetta Rosa	Presidente
dott. Marcello Degni	Consigliere
dott. Giampiero Gallo	Consigliere
dott. Mauro Bonaretti	Consigliere
dott. Luigi Burti	Consigliere
dott.ssa Rossana De Corato	I Referendario
dott. Ottavio Caleo	Referendario (relatore)
dott.ssa Marinella Colucci	Referendario

**nell'adunanza del 17 aprile 2019**

visto l'art. 100, comma 2, della Costituzione;  
vista la legge costituzionale 18 ottobre 2001, n. 3;  
visto il R.D. 12 luglio 1934, n. 1214 e successive modificazioni;  
vista la legge 21 marzo 1953, n. 161;  
vista la legge 14 gennaio 1994, n. 20;  
visto il decreto legislativo 18 agosto 2000, n. 267 recante il Testo unico delle leggi sull'ordinamento degli enti locali (TUEL);  
vista la legge 5 giugno 2003, n. 131;  
visto l'art. 1, commi 166 e 167, della legge 23 dicembre 2005, n. 266 (legge finanziaria 2006);  
visto l'art. 3 del decreto legge 10 ottobre 2012, n. 174, convertito nella legge 7 dicembre 2012, n. 213;  
vista la deliberazione delle Sezioni riunite della Corte dei conti n. 14/2000 del 16 giugno 2000, che ha approvato il regolamento per l'organizzazione delle funzioni di controllo della Corte dei conti, modificata con le deliberazioni delle Sezioni riunite n. 2 del 3 luglio 2003 e n. 1 del 17 dicembre 2004;



esaminate le relazioni-questionario dell'Organo di revisione contabile del Comune di **Rea** (PV) sui bilanci di previsione 2015 e 2016 e sui rendiconti degli esercizi 2014, 2015 e 2016 pervenute a questa Sezione regionale;

vista la nota del magistrato istruttore del n. 17666-09/11/2018 SC\_LOM-T87C-P con la quale si richiedevano informazioni e precisazioni corredate da eventuale documentazione integrativa;

esaminate le risposte fornite dal Comune con le note, acquisite al protocollo di questa Sezione ai numeri 18435-05/12/2018-SC\_LOM-T87S-A, 18550-10/12/2018-SC\_LOM-T87S-A, 80-11/01/2019-SC\_LOM-T87S-A e 1308-06/02/2019-SC\_LOM-T87S-A con cui sono stati forniti chiarimenti istruttori;

vista la relazione di deferimento del magistrato istruttore del 15 marzo 2019;

vista l'ordinanza del Presidente della Sezione di controllo n. 13 del 19 marzo 2019 con la quale la Sezione medesima è stata convocata il giorno 17 aprile 2019;

udito il relatore, dott. Ottavio Caleo.

#### **Premesso in fatto**

Dall'esame delle Relazioni-questionario dell'Organo di revisione sui bilanci di previsione 2015 e 2016 e sui rendiconti degli esercizi 2014, 2015 e 2016, redatte ai sensi dell'art. 1, commi 166 e 167, della legge 23 dicembre 2005, n. 266 e dalla documentazione successivamente acquisita in sede istruttoria sono emersi i seguenti profili di criticità nella gestione finanziaria dell'Ente:

1. **Irregolarità nella contabilizzazione dell'anticipazione di liquidità** ex art. 1, co. 13 d.l. 35/2013 erogata dalla Cassa Depositi e Prestiti s.p.a. per 618.134 euro e di quella ex art. 1, co. 13 d.l. 78/2015 erogata dalla stessa CDP per 51.976,51 euro;
2. **Gestione della liquidità-Reiterato ricorso all'anticipazione di tesoreria** per importi elevati e per la quasi totalità degli esercizi (365 giorni nel 2016; 334 giorni nel 2015; 350 giorni nel 2014);
3. **Irregolarità nella gestione del bilancio** (domiciliazione presso la tesoreria comunale di spese riferibili ad altro ente; sovrastima di alcuni stanziamenti iscritti al titolo III dell'entrata; lentezza delle riscossioni di titolo III pari al 35 per cento degli accertamenti nel 2016; lentezza nel pagamento delle spese);
4. **Indebitamento** (superamento del limite di indebitamento previsto dall'art. 204 del T.U.E.L. negli esercizi 2014 e 2015; violazione delle condizioni poste dall'art. 203 T.U.E.L. nell'attivazione delle fonti di finanziamento rilevata dall'organo di revisione nel questionario al rendiconto 2015; mancato rispetto del parametro di deficitarietà n. 7) in merito alla consistenza al 31 dicembre 2014 di debiti di finanziamento di 1.423.356,59 euro, non assistiti da contribuzioni, superiori al 150 per cento rispetto

alle entrate correnti; incoerenza nella rappresentazione dell'evoluzione dell'indebitamento dell'esercizio 2014).

5. **Riaccertamento straordinario ed ordinario dei residui** (eliminazione al 1° gennaio 2015 di residui attivi per 112.895,91 euro e di residui passivi per 19.938,90 euro, risalenti e non correlati ad obbligazioni giuridiche perfezionate; eliminazione al 31 dicembre 2015 di residui attivi per 69.195,88 euro, vale a dire il 73 per cento dei residui conservati al 1° gennaio 2015 dopo l'applicazione del principio della competenza finanziaria potenziata; errata reimputazione di residui attivi per 57.337,49 euro al 2015 e per 3.500,00 euro al 2016 e di residui passivi per 75.796,01 euro al 2015 e per 274,76 euro al 2016);

6. **Omessa attivazione del Fondo pluriennale vincolato di entrata e di spesa** (omessa attivazione del F.P.V. nemmeno per le spese di personale e nonostante ricorressero i presupposti per alcuni residui passivi conservati in conto capitale);

7. **Omessa determinazione e verifica congruità del Fondo crediti di dubbia esigibilità** (impossibilità di verificare la congruità del F.C.D.E. da accantonare nel risultato di amministrazione rideterminato al 1° gennaio 2015 e di quello da stanziare alla missione 20 dei bilanci di previsione 2015, 2016 e 2017 e da accantonare nel risultato di amministrazione; mancata motivazione in ordine all'utilizzo del metodo semplificato per l'esercizio 2016 per la determinazione del Fondo e allo scostamento rispetto all'applicazione del metodo ordinario;

9. **Risultato di amministrazione** (Incertezze in ordine alla rispondenza del disavanzo al 1° gennaio 2015, al 31.12.2015 e al 31.12.2016 all'effettiva situazione finanziaria dell'Ente tenuto conto dell'apparente sottostima del FCDE, della mancata valorizzazione delle quote relative alle anticipazioni di liquidità, della mancata evidenziazione di altre quote accantonate e/o vincolate nonché dall'analisi degli elenchi dei residui eliminati in occasione del riaccertamento straordinario che farebbe supporre la posticipazione al 1° gennaio 2015 dell'emersione del disavanzo che già esisteva al 31 dicembre 2014; mancato recupero della quota di disavanzo di 3.107,45 euro risultante dal riaccertamento straordinario).

10. **Omesso riscontro al rilievo dell'Organo di revisione** in ordine alla corretta determinazione del saldo di competenza.

Il magistrato istruttore ha ritenuto di sottoporre la situazione finanziaria del Comune alla valutazione collegiale della Sezione, convocata allo scopo, nell'adunanza pubblica del 17 aprile 2019.



Alla scadenza del termine concesso non è stata trasmessa, da parte del Comune, alcuna memoria o documentazione ulteriore rispetto a quella già acquisita in istruttoria.

In adunanza non sono intervenuti rappresentanti dell'amministrazione.

### **Considerato in diritto**

#### **I) Il controllo delle Sezioni regionali della Corte dei conti.**

L'art. 1, commi 166 e 167, della legge 23 dicembre 2005, n. 266 ha previsto, ai fini della tutela dell'unità economica della Repubblica e del coordinamento della finanza pubblica, l'obbligo, a carico degli organi di revisione degli enti locali, di trasmettere alla Corte dei conti una relazione sul bilancio di previsione dell'esercizio di competenza e sul rendiconto dell'esercizio medesimo, formulata sulla base dei criteri e delle linee guide definite dalla Corte.

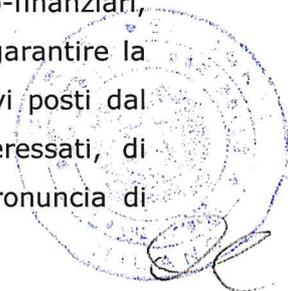
Al riguardo, occorre evidenziare la peculiare natura di tale forma di controllo, ascrivibile alla categoria del riesame di legalità e regolarità, in grado di finalizzare il confronto tra fattispecie e parametro normativo all'adozione di effettive misure correttive funzionali a garantire il rispetto complessivo degli equilibri di bilancio.

Questo nuovo modello di controllo, come ricordato dalla Corte costituzionale nella recente sentenza n. 60/2013, configura, su tutto il territorio nazionale, un sindacato generale ed obbligatorio sui bilanci preventivi e rendiconti di gestione di ciascun ente locale, finalizzato a tutelare, nell'ambito del coordinamento della finanza pubblica, la sana gestione finanziaria del complesso degli enti territoriali, nonché il rispetto del patto di stabilità interno e degli obiettivi di governo dei conti pubblici concordati in sede europea.

Esso si colloca nell'ambito materiale del coordinamento della finanza pubblica, in riferimento agli articoli 97, primo comma, 28, 81 e 119 della Costituzione, che la Corte dei conti contribuisce ad assicurare, quale organo terzo ed imparziale di garanzia dell'equilibrio economico finanziario del settore pubblico e della corretta gestione delle risorse collettive, in quanto al servizio dello Stato-ordinamento.

Da ultimo, l'art. 148 bis, del decreto legislativo 18 agosto 2000, n. 267, introdotto dall'art. 3, comma 1, lettera e), del decreto legge 10 ottobre 2012, n. 174 convertito con modificazioni nella legge 7 dicembre 2012, n. 213, ha inteso rafforzare il quadro dei controlli e dei presidi della gestione delle risorse finanziarie pubbliche, nell'ambito di inderogabili istanze unitarie da garantire nell'assetto policentrico della Repubblica.

Nel caso di accertamento, da parte della Sezione, di squilibri economico-finanziari, della mancata copertura di spese, della violazione di norme finalizzate a garantire la regolarità della gestione finanziaria, o del mancato rispetto degli obbiettivi posti dal patto di stabilità interno, è previsto, infatti, l'obbligo per gli enti interessati, di adottare, entro sessanta giorni dalla comunicazione del deposito della pronuncia di



accertamento, i provvedimenti idonei a rimuovere le irregolarità e a ripristinare gli equilibri di bilancio, da trasmettere alla Sezione per le verifiche di propria competenza. Ulteriori forme di tutela degli equilibri di bilancio sono state previste nel caso di operazioni contabili prive di copertura o di cui sia accertata l'insostenibilità finanziaria. Qualora le irregolarità esaminate dalla Sezione regionale non siano così gravi da rendere necessaria l'adozione della delibera prevista dall'art. 148 bis, comma 3, del TUEL, la natura collaborativa del controllo, anche in relazione alla previsione contenuta nell'art. 7, comma 7, della legge 5 giugno 2003, n. 131, suggerisce di segnalare agli enti anche irregolarità contabili meno gravi soprattutto se accompagnate da sintomi di criticità o da difficoltà gestionali, anche al fine di prevenire l'insorgenza di situazioni di deficitarietà o di squilibrio idonee a pregiudicare la sana gestione finanziaria che deve caratterizzare l'amministrazione di ciascun ente.

In ogni caso l'ente interessato è tenuto a valutare le segnalazioni ricevute e a porre in essere interventi idonei per addivenire al loro superamento.

Ciò detto, la Sezione formula le seguenti considerazioni sugli specifici rilievi del magistrato istruttore.

1. Irregolarità nella contabilizzazione dell'anticipazione di liquidità ex art. 1, co. 13 d.l. 35/2013

Il Comune di Rea ha fatto ricorso all'anticipazione di liquidità presso la Cassa DD.PP. ex art. 1, commi 11 e 13, del decreto-legge 8 aprile 2013, n. 35 (convertito, con modificazioni, dalla legge 6 giugno 2013, n. 64) per 618.134 euro, riscossi nell'esercizio 2013, e per 51.976,51 euro ex art. 1, comma 13, del d.l. 78/2015 (convertito, con modificazioni, dalla legge 6 agosto 2015, n. 125), riscossi nell'esercizio 2015.

Con la nota n. 17666-09/11/2018 è stato chiesto all'Ente di specificare la metodologia utilizzata per contabilizzare l'anticipazione di liquidità di cui al decreto legge n. 35/2013 per verificarne la congruenza con le indicazioni fornite dal Ministero dell'economia e delle finanze e desumibili dalla giurisprudenza di questa Corte, con particolare riguardo all'apposizione di apposito vincolo relativo alla predetta anticipazione di liquidità nel risultato di amministrazione.

La richiesta è stata motivata dalla necessità di verificare se l'ente beneficiario dell'anticipazione in parola avesse correttamente proceduto all'iscrizione contabile delle relative poste in modo da evitare che le risorse acquisite potessero essere destinate a finanziare nuove spese, anziché al pagamento dei debiti pregressi, secondo quanto precisato dalla Sezione delle Autonomie di questa Corte con la deliberazione n. 19/2014/QMIG e dalla Corte costituzionale nella sentenza n. 181/2015.

Dall'approfondimento effettuato in sede istruttoria è emerso che l'anticipazione di liquidità è stata riscossa nell'esercizio 2013 al titolo V, categoria 3 (Assunzione di mutui



e prestiti), capitolo n. 328 "ASSUNZIONE MUTUO PER ANTICIPAZIONE DI LIQUIDITÀ". L'Ente ha imputato i mandati di pagamento dei debiti certi, liquidi ed esigibili riferiti al 31 dicembre 2012, al capitolo n. 210 "SPESE RELATIVE ALL'ANTICIPAZIONE DI LIQUIDITÀ" iscritto alla gestione di competenza 2013 del titolo II e al finanziamento di spese per la quasi totalità di parte corrente.

L'imputazione degli impegni di spesa alla gestione di competenza, anziché alla gestione residui, risulta contestuale all'emissione dei mandati di pagamento. Peraltro, tra i residui passivi eliminati al 31 dicembre 2013 non risulterebbero impegni riconducibili ai debiti, soprattutto di parte corrente, onorati con l'iniezione di liquidità, in quanto, le cancellazioni hanno interessato il titolo I per 162.412,85 euro e il titolo II per 735.952,71 euro. Ciò farebbe supporre l'esistenza di debiti fuori bilancio sottratti alla disciplina del riconoscimento per un ammontare superiore alla soglia di rispetto del parametro di deficitarietà n. 8 (1% delle entrate correnti, vale a dire una soglia pari a 5.414 euro).

È stata, inoltre, rilevata l'omessa iscrizione nel 2013, e negli esercizi successivi, di un fondo da allocare quale apposito accantonamento nel risultato di amministrazione per l'intero importo dell'anticipazione di liquidità e nemmeno delle riduzioni annuali correlate ai rimborsi.

Nella nota istruttoria è stato chiesto al Comune di giustificare l'omessa rappresentazione dell'anticipazione nel risultato di amministrazione: il Comune ha precisato che, avendo effettuato i pagamenti nel 2013, *"risulta impossibile riportare l'importo negli esercizi 2015 e 2016"*.

Analoghe criticità sono state riscontrate rispetto all'anticipazione di liquidità per 51.976,51 euro di cui all'art. 1, co. 13 d.l. 78/2015, erogata all'ente nell'esercizio 2015.

L'anticipazione di liquidità è stata riscossa al titolo V capitolo n. 329 "ANTICIPAZIONE DI LIQUIDITÀ CASSA DD.PP. DL 78/2015". L'Ente ha imputato i mandati di pagamento dei debiti certi, liquidi ed esigibili scaduti, al capitolo n. 211 "SPESE RELATIVE ALL'ANTICIPAZIONE DI LIQUIDITÀ CASSA DD.PP. DL 78/2015" iscritto alla gestione di competenza 2015 del titolo II per 44.744,35 euro mentre nel 2016 in conto residui per 7.232,16 euro ad esaurimento dell'anticipazione ricevuta.

Anche in questo caso l'Organo di revisione ha rilevato l'omessa rappresentazione dell'anticipazione di liquidità nel risultato di amministrazione.

La Sezione richiama al riguardo le regole di contabilizzazione dell'anticipazione di liquidità in parola fissate dalla Sezione delle Autonomie con la deliberazione sopra citata e, in particolare, alla costituzione di *"apposito fondo vincolato (ad es. "Fondo Speciale destinato alla restituzione dell'anticipazione ottenuta"), pari all'importo dell'anticipazione assegnata dal MEF da ridursi progressivamente dell'importo pari alle*



*somme annualmente rimborsate a norma delle disposizioni di legge e contrattuali, da finanziare con entrate correnti".*

La stessa Sezione delle Autonomie, con la successiva deliberazione n. 33/2015/QMIG, ha ribadito le medesime regole anche per i bilanci "armonizzati" in applicazione dei nuovi principi contabili di cui al decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118, stabilendo che *"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 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".*

La Sezione delle Autonomie è nuovamente tornata sulla questione con la deliberazione n. 28/SEZAUT/2017/QMIG in cui sono stati enucleati i seguenti principi di diritto:

1) il fondo anticipazioni di liquidità deve essere allocato in bilancio nel titolo IV della spesa come specifica voce del Rimborso prestiti, non impegnabile e non pagabile; detto fondo è determinato ogni anno, rispetto all'anticipazione originariamente ottenuta, detraendo le rate già rimborsate e al netto della rata pagata nell'esercizio (comma 692) o nell'esercizio precedente (commi 698-700); lo stesso importo è riportato come posta negativa alla specifica voce "Fondo anticipazioni liquidità DL 35 del 2013 e successive modifiche e rifinanziamenti" nel prospetto dimostrativo della composizione del risultato d'amministrazione di cui all'allegato A) degli schemi di rendiconto (allegato 10 al d.lgs. n. 118/2011);

2) la prima voce della spesa "*Disavanzo di amministrazione*" deve essere comprensiva della quota annuale di ripiano del disavanzo da accantonamento al fondo anticipazioni di liquidità determinata in misura pari alla rata di rimborso annuale dell'anticipazione ricevuta; della specifica voce di disavanzo occorre dare distinta evidenza nella nota integrativa bilancio (paragrafo 9.11.7 del principio contabile 4/1 allegato al d.lgs. n. 118/2011);

3) il fondo anticipazioni liquidità sterilizzato nel risultato di amministrazione – come parte accantonata – è annualmente applicato, ai sensi dell'art. 1, commi 693 e 700 della l. n. 208/2015, in entrata del bilancio di previsione dell'esercizio successivo come "Utilizzo fondo anticipazioni di liquidità";

4) tali modalità operative devono essere seguite fino al termine del periodo contrattualmente previsto per l'integrale rimborso delle anticipazioni allo Stato, con conseguente azzeramento della voce "Utilizzo fondo anticipazioni di liquidità";



5) deve trovare adeguata contabilizzazione anche la quota di rimborso annuale dell'anticipazione di liquidità, da finanziare con risorse da individuare ex novo ovvero disponibili per effetto della riduzione strutturale della spesa;

6) per gli enti che non abbiano provveduto fin dall'inizio a sterilizzare le somme introitate a titolo di anticipazione di liquidità e che abbiano proceduto all'accantonamento al fondo ai sensi del comma 698 dell'art. 1 della l. n. 208/2015, le eventuali nuove spese in precedenza effettuate a valere sulle anticipazioni di liquidità concorrono a formare disavanzo effettivo da ripianare secondo le ordinarie modalità di recupero del disavanzo.

La Sezione accerta, pertanto, l'avvenuta contabilizzazione dell'anticipazione in senso difforme dalle indicazioni fornite dal M.E.F. e desumibili dalla giurisprudenza di questa Corte in quanto, dagli elementi disponibili, risulta che la stessa è stata di fatto utilizzata dall'Ente come un nuovo prestito per dare copertura a debiti insoluti.

La Sezione richiede, pertanto, al Comune di provvedere alla contabilizzazione nel senso sopra indicato, apportando idoneo accantonamento nel risultato di amministrazione e si riserva una specifica verifica sul punto nell'ambito delle procedure ordinarie di controllo ad essa demandate sui principali documenti contabili dell'Ente.

## 2. Gestione della liquidità- Reiterato ricorso all'anticipazione di tesoreria

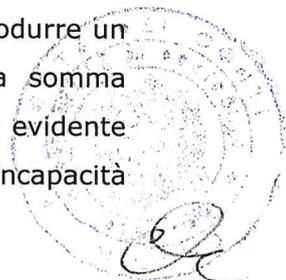
In sede istruttoria è stato rilevato il reiterato ricorso, da parte dell'Ente, all'anticipazione di tesoreria per importi elevati e per la quasi totalità degli esercizi (365 giorni nel 2016; 334 giorni nel 2015; 350 giorni nel 2014).

Sul punto il Comune, nella risposta istruttoria del 5 dicembre 2018, nel segnalare che l'anticipazione di tesoreria nel 2014 è stata impegnata e restituita interamente per euro 594.026,00, ha, altresì, evidenziato il proprio impegno della riscossione dei residui attivi accertati e non ancora riscossi e la criticità legata al ritardo nei trasferimenti erariali.

Si ricorda al riguardo che, ai sensi dell'art. 222 del TUEL, il tesoriere, su richiesta dell'ente corredata dalla deliberazione della giunta, può concedere allo stesso anticipazioni di tesoreria entro il limite massimo dei tre dodicesimi delle entrate accertate nel penultimo anno precedente.

Si deve, tuttavia, rimarcare che tale forma di finanziamento, ancorché rispettosa dei predetti limiti, debba costituire una operazione eccezionale consentita per superare momentanee deficienze di cassa e non rientrare nell'ambito dell'ordinaria attività gestionale.

L'azione, soprattutto se reiterata nel tempo e per importi rilevanti, oltre a produrre un aggravio finanziario derivante dagli interessi passivi che maturano sulla somma concessa in anticipazione per il periodo di utilizzo, costituisce il sintomo di un evidente squilibrio di bilancio, in particolare della gestione di competenza, denotando l'incapacità



dell'ente di riscuotere le entrate accertate in misura ragionevolmente sufficiente a provvedere con tempestività alle proprie necessità di spesa, senza ricorrere all'indebitamento.

Né, del resto, il Comune sembra in grado di far fronte ai momentanei squilibri di cassa con l'utilizzo dei fondi a specifica destinazione nel rispetto della normativa prevista dall'art. 195 del TUEL.

L'anticipazione usufruita senza soluzione di continuità viene in questo modo a trasformarsi in una forma di debito di medio termine che richiede l'osservanza degli obblighi previsti dall'art. 119 della Costituzione in ordine all'utilizzo dell'indebitamento.

Appare quindi necessario che l'amministrazione, valutate attentamente le cause che hanno determinato una costante carenza di liquidità, provveda ad attivare tutte le misure necessarie per limitare il ricorso alle anticipazioni di cassa, a cominciare da una pronta riscossione delle entrate accertate nel corso dell'esercizio e dei residui attivi.

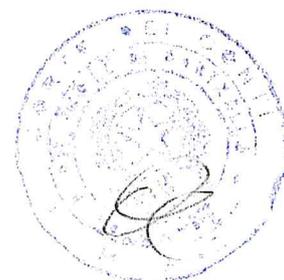
Si richiama, pertanto, il Comune a prestare particolare attenzione all'attività di accertamento e di riscossione dei tributi, con la raccomandazione di esperire, prima dell'attivazione della riscossione coattiva, tutte le pratiche necessarie all'individuazione dei soggetti debitori ed al recupero di quanto dovuto, ponendo in essere nell'immediato tutte le attività di vigilanza e di monitoraggio a tutela delle proprie ragioni creditorie.

Si segnala, inoltre, a titolo collaborativo, che proprio ai fini del potenziamento della riscossione delle entrate locali, l'art. 1, comma 1091, della legge 30 dicembre 2018, n. 145 (legge di bilancio 2019) consente ai comuni che hanno approvato il bilancio di previsione ed il rendiconto entro i termini stabiliti dal testo unico di cui al decreto legislativo 18 agosto 2000, n. 267, di prevedere, con proprio regolamento, che il maggiore gettito accertato e riscosso, relativo agli accertamenti dell'imposta municipale propria e della TARI, nell'esercizio fiscale precedente a quello di riferimento risultante dal conto consuntivo approvato, nella misura massima del 5 per cento, sia destinato, limitatamente all'anno di riferimento, al potenziamento delle risorse strumentali degli uffici comunali preposti alla gestione delle entrate e al trattamento accessorio del personale dipendente, anche di qualifica dirigenziale.

La Sezione richiama, altresì, l'Organo di revisione alla scrupolosa verifica dell'andamento delle riscossioni dell'Ente nell'ambito delle proprie attività di vigilanza sulla gestione finanziaria del Comune.

La Sezione si riserva una specifica verifica sull'andamento di cassa del Comune nell'ambito delle verifiche di competenza sulla relazione-questionario dell'Organo di revisione contabile sul rendiconto dell'esercizio 2017.

### 3. Irregolarità nella gestione del bilancio



In sede istruttoria sono emerse anche criticità in ordine alla corretta applicazione dei principi contabili vigenti nell'accertamento e riscossione delle entrate e nell'impegno e pagamento delle spese.

Si è rilevata, anzitutto, un'apparente sovrastima di alcuni stanziamenti iscritti al titolo III dell'entrata che già nel 2014 registravano un andamento in diminuzione.

In sede istruttoria sono stati richiesti all'Ente chiarimenti in ordine alle minori entrate registrate nell'esercizio 2015 per alcune voci.

La risposta fornita non ha consentito di superare i dubbi sulla congruità degli stanziamenti delle risorse tenuto conto che l'erogazione dei servizi è stata affidata all'Unione di comuni alla quale l'Ente partecipa.

Le tipologie di entrata campionate sono state:

- a) "*Scuola materna*" per la quale è stata dichiarata la minore entrata per l'intero stanziamento previsto a bilancio "*per arredo*".
- b) "*Anagrafe, stato civile, leva...*" per la quale è stata dichiarata la minore entrata per 97 per cento dello stanziamento;
- c) "*Assistenza scolastica, trasporto, refezione*" per la quale si è registrata una riduzione del 74 per cento della previsione definitiva.

È emersa, inoltre, una lentezza delle riscossioni di titolo III pari al 35 per cento degli accertamenti nell'esercizio 2016 e nel pagamento delle spese, sebbene in miglioramento rispetto al 2015.

Si tratta di aspetti che, per quanto possano non aver avuto immediata incidenza sugli equilibri di bilancio nel caso in esame, forniscono una rappresentazione contabile non conforme alla reale situazione finanziaria dell'Ente, suscettibile di pregiudicare la corretta gestione finanziaria anche rispetto a norme di coordinamento della finanza pubblica.

Sul punto il Comune, sempre nella risposta istruttoria del 5 dicembre 2018, ha notato, tra l'altro, come in alcuni casi (risorse "*scuola materna*" e "*assistenza scolastica, trasporto, refezione*") gli scostamenti siano dovuti al fatto che, nel corso dell'esercizio 2015, i relativi servizi sono stati definitivamente assunti e gestiti dall'Unione di cui l'Ente fa parte.

La Sezione richiama, in ogni caso, il Comune alla corretta applicazione dei principi contabili nella gestione del bilancio (con particolare riferimento alla prudenza e veridicità delle previsioni di entrata e spesa) e ad un'attenta applicazione del principio della competenza "potenziata", procedendo alle eventuali rettifiche dei documenti contabili in modo da fornire una reale rappresentazione della situazione finanziaria in accordo con i principi della contabilità armonizzata.

Il revisore ha poi rilevato l'errata domiciliazione, presso la tesoreria comunale, delle spese per la fornitura di energia elettrica, per 14.666,01 euro, intestate all'Unione dei comuni lombarda di Verrua Po e Rea di cui il Comune fa parte.



Sul punto l'Ente, nella risposta istruttoria, ha confermato di aver continuato, nel corso del 2015, a pagare per disguido tecnico le fatture con domiciliazione bancaria sul proprio conto per la quota di competenza, essendosi attivato con la società fornitrice, nel corso del 2016, per la soluzione della problematica, anche per il pregresso, come da documentazione allegata in sede istruttoria.

Nella relazione al rendiconto 2015 l'Organo di revisione aveva rilevato che la differenza di parte corrente, *meno* 10.430,81, sommata alla differenza di parte capitale, pari a zero, non corrispondeva al saldo di competenza di 82.860,84 euro, e che la squadratura, 93.291,65 euro corrispondeva alla differenza tra l'anticipazione di tesoreria in entrata, 552.900,14 euro, e l'ammontare rimborsato, 459.608,49 euro, utilizzate come conti in giro partita - titolo V dell'entrata, capitolo 250 e titolo III della spesa, capitolo 400.

Anche su questi aspetti la Sezione non può che richiamare l'Ente alla scrupolosa osservanza degli adempimenti di competenza nell'ordinaria attività di gestione amministrativa e nella predisposizione dei documenti di bilancio.

In sede istruttoria sono stati richiesti all'ente chiarimenti anche in ordine all'omessa comunicazione, mediante piattaforma elettronica, dei dati relativi ai debiti non estinti, certi liquidi ed esigibili per somministrazioni, forniture e appalti e obbligazioni relative a prestazioni professionali per i quali sia stato superato il termine di decorrenza degli interessi moratori.

Nella risposta istruttoria del 5 dicembre 2018, l'Ente ha confermato il mancato inserimento dei dati sopra richiamati, imputato a carenze organizzative e di risorse umane nel settore.

Sul punto si rammenta che l'art. 7 *bis*, comma 4, del d.l. n. 35/2013 (introdotto dall'art. 27 del d.l. n. 66/2014), al fine di rendere effettivamente trasparente il sistema di gestione dei debiti contratti dalle pubbliche amministrazioni, ha disposto, a partire dal mese di luglio 2014, l'obbligo di comunicazione, entro il giorno 15 di ciascun mese, delle fatture per le quali sia stato superato il termine di scadenza senza che ne sia stato disposto il pagamento.

Il comma 5 dello stesso articolo ribadisce l'obbligo di rilevare tempestivamente sul sistema PCC (ossia, contestualmente all'emissione del mandato) la disposizione di pagamento della fattura, al fine di evitare che un credito già pagato possa essere indebitamente utilizzato ai fini della certificazione del credito per il conseguente smobilizzo tramite operazioni di anticipazione, cessione e/o compensazione.

Il successivo comma 8 prevede rilevanti sanzioni in caso di scorretta attuazione delle procedure di cui ai commi 4 e 5, art. 7 *bis*, d.l. n. 35/2013, stabilendo che il mancato rispetto degli adempimenti da essi recati è rilevante ai fini della misurazione e della valutazione della *performance* individuale del dirigente responsabile e comporta



responsabilità dirigenziale e disciplinare ai sensi degli artt. 21 e 55 del d.lgs. 30 marzo 2001, n. 165 e s.m.i..

La legge 30 dicembre 2018, n. 145 (legge di bilancio 2019) è intervenuta in materia con un complesso sistema di premi e sanzioni per le Pubbliche Amministrazioni, subordinati al rispetto delle regole in tema di tempestività dei pagamenti e alla capacità degli enti di abbattere la misura del proprio debito commerciale pregresso (cfr. art. 1, commi 849-856; 859-867; 105-1017).

Ciò posto il Collegio richiama il Comune all'osservanza della normativa in materia di tempestività dei pagamenti, dando puntuale esecuzione ai relativi adempimenti e chiede all'Organo di revisione di vigilare sulla corretta osservanza degli stessi, anche ai fini dell'applicazione delle relative sanzioni, dandone conto nella redazione dei questionari di cui all'art. 1, commi 166 e seguenti, della legge 23 dicembre 2005, n. 266.

#### 4. Indebitamento

In sede di questionario sul rendiconto 2015 il revisore ha rilevato il mancato rispetto da parte dell'Ente, per l'esercizio, dei limiti di indebitamento fissato dall'art. 204 T.U.E.L.

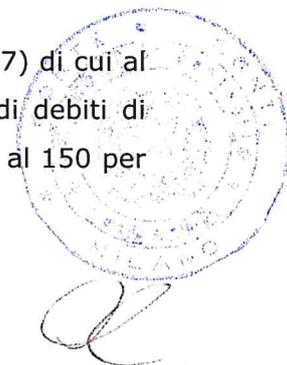
L'Ente, nella risposta alla nota istruttoria, afferma di aver osservato il rispetto del limite di indebitamento non avendo superato la percentuale del 15% come previsto dalla legge 27.12.2006 n. 296 fino all'esercizio 2010, considerando, altresì, il fatto di non aver assunto nuovi mutui.

Sul piano dell'indebitamento complessivo dell'Ente, la Sezione osserva che i questionari compilati dall'organo di revisione hanno fatto emergere una percentuale di incidenza della spesa per interessi passivi rapportata alle entrate correnti, secondo la metodologia di calcolo imposta dall'art. 204 T.U.E.L., superiore al limite consentito.

In sede istruttoria è stato verificato l'avvenuto superamento, da parte dell'Ente, del limite di indebitamento nell'esercizio 2014, tant'è che l'incidenza degli oneri finanziari, pari a 82.067,57 euro, rispetto alle entrate correnti del rendiconto 2012 ammonta al 16,7 per cento, superiore al limite previsto dall'art. 204 del T.U.E.L., 8 per cento, vigente al 31 dicembre 2014.

Il superamento del limite di indebitamento si è verificato anche nell'esercizio 2015, in quanto l'incidenza degli oneri finanziari, 87.815,42 euro, rispetto alle entrate correnti del rendiconto 2013 ammonta al 14,9 per cento, superiore al limite previsto dall'art. 204 del T.U.E.L., 10 per cento, vigente al 31 dicembre 2015.

È stato, inoltre, rilevato il mancato rispetto del parametro di deficiarietà n. 7) di cui al D.M. 18 febbraio 2013 in merito alla consistenza, al 31 dicembre 2014, di debiti di finanziamento di 1.423.356,59 euro, non assistiti da contribuzioni, superiori al 150 per cento rispetto alle entrate correnti.



È emersa, inoltre, l'incoerenza nella rappresentazione dell'evoluzione dell'indebitamento dell'esercizio 2014 nelle tabelle 3.3 del questionario al consuntivo 2014 – residuo debito indicato 892.321,57 euro – e 2.4 del questionario al consuntivo 2015 – residuo debito indicato in 2.217.691,11 euro.

Si rilevano difformità anche rispetto al saldo iscritto nel passivo dello stato patrimoniale.

Giova, al riguardo, evidenziare come il legislatore abbia ritenuto che il contenimento della spesa per interessi sia uno degli strumenti principali di salvaguardia della sana gestione finanziaria e, pertanto, nell'art. 204 del T.U.E.L. ha indicato i limiti massimi di spesa che gli enti locali possono sostenere, parametrando alle entrate correnti.

Gli enti locali non possono ricorrere al debito per soddisfare in modo illimitato le loro necessità ed esigenze, anche per spese di investimento, ma sono tenuti ad utilizzare questa risorsa per un importo massimo (non stabilito in cifra assoluta, ma in base ad un parametro finanziario correlato all'ammontare delle entrate correnti). Lo scopo di questa disciplina è di evitare che vengano assunti impegni relativi alla restituzione del capitale e degli interessi ai quali l'Ente può non essere in grado, in futuro, di far fronte. Al riguardo non si deve dimenticare che sia il rimborso del capitale che il pagamento degli interessi gravano sulle spese correnti ed influenzano la determinazione degli equilibri finanziari complessivi previsti dall'art. 162, comma 6, del T.U.E.L.

Pertanto, la disciplina in questione è diretta ad impedire che l'indebitamento diventi un fattore incontrollabile di crescita della spesa corrente, capace di riflettersi sui bilanci futuri dell'Ente, creando condizioni di squilibrio finanziario.

L'art. 204 del T.U.E.L., in sostanza, individua un parametro per verificare la sana gestione finanziaria dell'Ente al fine di verificare la sostenibilità del debito che l'Ente si è assunto: conseguentemente, la sua eventuale violazione costituisce grave irregolarità contabile.

La norma del T.U.E.L. consente all'ente locale di assumere nuovi mutui e accedere ad altre forme di finanziamento reperibili sul mercato solo se l'importo annuale degli interessi sommato a quello dei mutui precedentemente contratti, a quello dei prestiti obbligazionari precedentemente emessi ed a quello derivante da garanzie prestate, al netto dei contributi statali e regionali in conto interessi, non sia superiore ad una determinata percentuale delle entrate relative ai primi tre Titoli delle entrate del rendiconto del penultimo anno precedente quello in cui viene prevista l'assunzione dei mutui.

A far data dal primo gennaio 2007 il tetto di cui all'art. 204, primo comma, T.U.E.L. era stato fissato, dall'art. 1, comma 698, della legge 296 del 2006, al 15%; all'inizio dell'esercizio 2011 (legge n. 220 del 2010, come modificata dal decreto legge n. 225 del 2010, convertito dalla legge n. 10 del 2011), il legislatore aveva limitato la possibilità di ricorrere a nuovo debito, prevedendo questa facoltà solo per gli enti la cui



spesa per interessi, calcolata secondo quanto previsto dal T.U.E.L., non superasse "il 10 per cento per l'anno 2012 e l'8 per cento a decorrere dall'anno 2013". In seguito la legge di stabilità per il 2012 (art. 8, comma 1, della legge 12 novembre 2011, n. 183) ha reso ancora più stringenti tali limiti, riducendo le percentuali previste per gli esercizi 2012 e 2013, rispettivamente all'8% e al 6% e previsto il limite del 4% a partire dal 2014. Successivamente, il comma in discorso è stato modificato dall'art. 1, comma 735, della legge di stabilità n. 147 del 2013, stabilizzando, nel periodo 2012-2014, la percentuale del rapporto fra oneri per interessi ed entrate correnti al 8%. A partire dal 2015, detta percentuale sale invece, stabilizzandosi, al 10% (ex art. 1, comma 539, della legge n. 190 del 2014).

La Sezione non può esimersi, al riguardo, dal segnalare la necessità di proseguire il monitoraggio del costo del debito, non soltanto ai fini della legittimità dell'assunzione di eventuali nuovi mutui, ma anche per le conseguenti valutazioni sull'equilibrio strutturale nel tempo della parte corrente del bilancio.

Tale rilievo trova ulteriore suffragio dalla riscontrata criticità, accertata in istruttoria, dello sfioramento del 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*).

Detta circostanza, anche alla luce del mancato rispetto di quanto stabilito dall'art. 204 del Tuel, potrebbe determinare una sensibile attenuazione della possibilità per l'Ente di far fronte alle proprie obbligazioni.

L'irregolarità derivante dallo sfioramento di questo specifico parametro di valutazione della deficitarietà appare, pertanto, potenzialmente foriera di futuri pregiudizi, atteso che, nel caso di specie, l'entità rilevata (pari al 262,91%) ben potrebbe incidere in sede di mantenimento degli equilibri di bilancio del Comune e, più in generale, per una sana gestione finanziaria.

L'Organo di revisione nel questionario al rendiconto 2015 rileva, infine, la violazione delle condizioni poste dall'art. 203 T.U.E.L. nell'attivazione delle fonti di finanziamento derivanti dal ricorso all'indebitamento, verosimilmente in relazione all'iscrizione dell'anticipazione di liquidità ex d.l. 78/2015 rispetto alla quale la Sezione non può che richiamare quanto già osservato ai punti precedenti.

##### 5. Riaccertamento straordinario ed ordinario dei residui

In sede istruttoria sono stati richiesti all'Ente chiarimenti in ordine alle operazioni di riaccertamento e sull'opportunità di eliminare al 1° gennaio 2015 residui attivi per 112.895,91 euro e residui passivi per 19.938,90 euro, risalenti e non correlati ad obbligazioni giuridiche perfezionate anziché in sede di riaccertamento ordinario 2014.



Tanto al fine di valutare la correttezza delle procedure di riaccertamento dei residui effettuate dal Comune anche in considerazione di quanto segnalato nella deliberazione n. 31/SEZAUT/2016/FRG della Sezione delle Autonomie in sede di esame delle principali criticità emerse dall'operazione di riaccertamento straordinario dei residui tra cui l'impropria cancellazione, in occasione del riaccertamento straordinario, di partite creditorie insussistenti che avrebbero dovuto essere espunte all'esito del riaccertamento ordinario relativo all'esercizio 2014, con ogni conseguenza in ordine alla rideterminazione del risultato di amministrazione 2014 e del disavanzo straordinario oggetto di ripiano ex d.m. 2 aprile 2015.

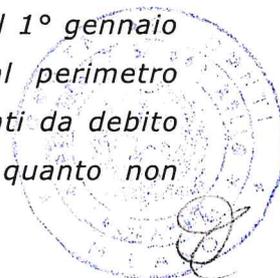
La risposta fornita non ha consentito di superare i dubbi sull'esistenza dei presupposti per la conservazione al 31/12/2014 dei residui attivi.

Anzi, anche la giustificazione riportata negli elenchi dettagliati richiesti "Eliminato per insussistenza" avvalorata la tesi dell'opportunità che gli impegni fossero revisionati già con il riaccertamento ordinario 2014.

Sono state inoltre accertate le seguenti operazioni che non appaiono in linea con i dettami dei principi contabili:

- a) Eliminazione al 31 dicembre 2015 di residui attivi per 69.195,88 euro, vale a dire il 73 per cento dei residui conservati al 1° gennaio 2015 dopo l'applicazione del principio della competenza finanziaria potenziata.
- b) Errata reimputazione di residui attivi per 57.337,49 euro al 2015 e per 3.500,00 euro al 2016 e di residui passivi per 75.796,01 euro al 2015 e per 274,76 euro al 2016, tra i cui ad esempio
  - "Spese per consulenza tecnico-amministrativa" di 4.730,85 euro, n. 19/2014, codice 0106103.
  - "Contratto di assistenza e manutenzione tecnica hardware e software per l'anno 2014" di 5.221,60 euro, n. 16/2014, codice 0101103.

Sul punto va rilevato che l'operazione di riaccertamento straordinario dei residui è stata posta in essere sulla base del disposto normativo di cui all'art. 3, comma 7, del d.lgs. 118 del 2011 che prevede: "Al fine di adeguare i residui attivi e passivi risultanti al 1° gennaio 2015 al principio generale della competenza finanziaria enunciato nell'allegato n. 1, le amministrazioni pubbliche di cui al comma 1, con delibera di Giunta, previo parere dell'organo di revisione economico-finanziario, provvedono, contestualmente all'approvazione del rendiconto 2014, al riaccertamento straordinario dei residui, consistente: a) nella cancellazione dei propri residui attivi e passivi, cui non corrispondono obbligazioni perfezionate e scadute alla data del 1° gennaio 2015. Non sono cancellati i residui delle regioni derivanti dal perimetro sanitario cui si applica il titolo secondo e i residui passivi finanziati da debito autorizzato e non contratto. Per ciascun residuo eliminato in quanto non



*scaduto sono indicati gli esercizi nei quali l'obbligazione diviene esigibile, secondo i criteri individuati nel principio applicato della contabilità finanziaria di cui all'allegato n. 4/2. Per ciascun residuo passivo eliminato in quanto non correlato ad obbligazioni giuridicamente perfezionate, è indicata la natura della fonte di copertura; b) nella conseguente determinazione del fondo pluriennale vincolato da iscrivere in entrata del bilancio dell'esercizio 2015, distintamente per la parte corrente e per il conto capitale, per un importo pari alla differenza tra i residui passivi ed i residui attivi eliminati ai sensi della lettera a), se positiva, e nella rideterminazione del risultato di amministrazione al 1° gennaio 2015 a seguito del riaccertamento dei residui di cui alla lettera a); c) nella variazione del bilancio di previsione annuale 2015 autorizzatorio, del bilancio pluriennale 2015-2017 autorizzatorio e del bilancio di previsione finanziario 2015-2017 predisposto con funzione conoscitiva, in considerazione della cancellazione dei residui di cui alla lettera a). In particolare gli stanziamenti di entrata e di spesa degli esercizi 2015, 2016 e 2017 sono adeguati per consentire la reimputazione dei residui cancellati e l'aggiornamento degli stanziamenti riguardanti il fondo pluriennale vincolato; d) nella reimputazione delle entrate e delle spese cancellate in attuazione della lettera a), a ciascuno degli esercizi in cui l'obbligazione è esigibile, secondo i criteri individuati nel principio applicato della contabilità finanziaria di cui all'allegato n. 4/2. La copertura finanziaria delle spese reimpegnate cui non corrispondono entrate riaccertate nel medesimo esercizio è costituita dal fondo pluriennale vincolato, salvi i casi di disavanzo tecnico di cui al comma 13; e) nell'accantonamento di una quota del risultato di amministrazione al 1° gennaio 2015, rideterminato in attuazione di quanto previsto dalla lettera b), al fondo crediti di dubbia esigibilità. L'importo del fondo è determinato secondo i criteri indicati nel principio applicato della contabilità finanziaria di cui all'allegato n. 4.2. Tale vincolo di destinazione opera anche se il risultato di amministrazione non è capiente o è negativo (disavanzo di amministrazione).*

Il principio contabile generale n. 16 della competenza finanziaria, c.d. "potenziata", prevede che le obbligazioni siano registrate quando l'obbligazione sorge, con imputazione alle scritture contabili degli esercizi in cui l'obbligazione è esigibile. Pertanto, mediante l'attività di riaccertamento straordinario, l'Ente era chiamato ad individuare quei residui che, se pur corrispondendo ad obbligazioni perfezionate, non sono esigibili nell'esercizio in cui tali obbligazioni sono sorte (come previsto dal previgente sistema contabile), bensì in esercizi successivi in cui tali impegni vanno registrati nelle corrispondenti scritture contabili.

Come osservato dalla Sezione delle Autonomie (deliberazione n.



4/SEZAUT/2015/INPR) *"un corretto riaccertamento straordinario dei residui – dal lato sia delle entrate che delle spese – e l’istituzione di un "idoneo" Fondo crediti di dubbia esigibilità, costituiscono strumenti basilari per la partenza della nuova contabilità e per la salvaguardia dell’equilibrio unitario della finanza pubblica, che trova nei novellati artt. 81, 97, 117 e 119 Cost. il parametro cui deve informarsi l’attuazione della predetta disciplina (in tal senso, cfr. C. cost., sentenza n. 88 del 2014)"*.

Il principio contabile 9.3 dispone che *"al fine di evitare comportamenti opportunistici, non è possibile effettuare il riaccertamento straordinario dei residui attraverso successive deliberazioni"* e su questa base la Sezione Autonomie ha ribadito che *"l’operazione è straordinaria, non frazionabile e non ripetibile"* (Sez. Autonomie n. 4/2015).

La deliberazione n. 31/SEZAUT/2016/FRG della Sezione delle Autonomie ha evidenziato le principali criticità che sono emerse dall’operazione di riaccertamento straordinario dei residui (mancata formalizzazione in specifici atti delle ragioni sottese alle determinazioni assunte dall’Ente in ordine alla cancellazione, mantenimento e reimputazione dei residui; modalità di reimputazione dei residui attivi e passivi agli esercizi di effettiva esigibilità sia per ciò che attiene alla corretta individuazione dell’esercizio sia per ciò che attiene al volume dei residui interessati dalla predetta operazione; impropria cancellazione in occasione del riaccertamento straordinario di partite creditorie insussistenti che avrebbero dovuto essere espunte all’esito del riaccertamento ordinario relativo all’esercizio 2014, con ogni conseguenza in ordine alla rideterminazione del risultato di amministrazione 2014 e del disavanzo straordinario oggetto di ripiano ex d.m. 2 aprile 2015).

Come evidenziato sempre dalla Sezione delle autonomie (Deliberazione n. 14/SEZAUT/2017/INPR) *«l’operazione di riaccertamento straordinario dei residui, nelle intenzioni del legislatore, avrebbe dovuto rappresentare un "pilastro portante nelle fondamenta" della riforma della contabilità degli Enti territoriali. In sede di audizione sullo schema di decreto legislativo recante "disposizioni integrative e correttive del d.lgs. n. 118/2011, in materia di armonizzazione dei sistemi contabili e degli schemi di bilancio delle Regioni, degli Enti locali e dei loro organismi" (atto n. 92 - commissione parlamentare per l’attuazione del federalismo fiscale - 29 maggio 2014) la Corte così si esprime: "Il riaccertamento straordinario dei residui, propedeutico all’avvio della competenza «a scadenza», si pone come una «operazione verità» sull’effettiva situazione finanziaria degli enti territoriali, mediante una rappresentazione veritiera, corretta e consolidata della finanza di regioni ed enti locali»*.

In tale contesto si rileva che *"sul piano dei profili essenziali della correttezza dell’operazione è stato, in particolare, evidenziato che una eliminazione dei residui attivi inferiore a quanto previsto dalle nuove regole avrebbe potuto attenuare gli effetti*



*dell'attività di riaccertamento straordinario e prolungare, sostanzialmente, la stagione dei "disavanzi occulti". È da considerare, altresì, che per i residui attivi, a differenza di quelli passivi, le regole del riaccertamento straordinario non sono così diverse da quelle del riaccertamento ordinario, sicché la valutazione circa l'esigibilità dei crediti da mantenere in bilancio resta affidata al responsabile del servizio economico-finanziario degli Enti".*

Ciò posto, la Sezione, nel prendere atto di quanto rappresentato dall'Ente, conferma le perplessità emerse in sede istruttoria sulla correttezza delle eliminazioni di riaccertamento dei residui all'1 gennaio 2015, con particolare riguardo a residui vetusti che avrebbero potuto verosimilmente essere espunti già in sede di riaccertamento ordinario dei residui dell'esercizio 2014.

Tale considerazione appare avvalorata dalla citata eliminazione, al 31 dicembre 2015, di residui attivi per 69.195,88 euro, vale a dire il 73 per cento dei residui conservati al 1° gennaio 2015 dopo l'applicazione del principio della competenza finanziaria potenziata, i più senza alcuna movimentazione; ciò a conferma di una non corretta effettuazione delle predette operazioni di riaccertamento ordinario e straordinario e probabile rinvio dell'emersione di una situazione di disavanzo già sussistente al 31 dicembre 2014.

La Sezione richiama l'Ente alla necessità di attenersi scrupolosamente ai principi contabili di prudenza e veridicità nelle operazioni di riaccertamento dei residui attivi e passivi, riservandosi apposita verifica in sede di controllo sul rendiconto del 2017.

#### 7. Omessa attivazione del Fondo pluriennale vincolato di entrata e di spesa

In sede istruttoria è stata accertata l'omessa attivazione del F.P.V. tanto di parte corrente che di parte capitale.

Il Comune non ha provveduto ad alcuna reimputazione di residui attivi e passivi agli esercizi di scadenza, non dando corso, conseguentemente, alla costituzione del Fondo pluriennale vincolato: il F.P.V. non è risultato attivato nemmeno per le spese di personale e, nonostante ricorressero i presupposti, neppure rispetto ad alcuni residui passivi conservati in conto capitale.

La risposta fornita in sede istruttoria non ha consentito di superare i dubbi: nella succitata nota del 5 dicembre 2018 l'ente dichiara di non averne ravvisato la necessità, "nemmeno per le spese di personale che non presentava sufficiente impegno".

Si ricorda al riguardo che, nel quadro delle regole in tema di armonizzazione contabile, il principio c.d. della competenza finanziaria potenziata richiede, come è noto, la registrazione nelle scritture contabili dell'ente delle sole obbligazioni attive e passive



perfezionate, con imputazione contabile all'esercizio di scadenza in cui quindi il credito o il debito diviene esigibile.

Al fine di adeguare la gestione al suddetto principio è stato quindi richiesto agli enti interessati dal processo di armonizzazione contabile di provvedere al riaccertamento straordinario dei residui consistente nella cancellazione dei residui corrispondenti ad obbligazioni non scadute con la contestuale reimputazione degli stessi all'esercizio di scadenza e nella conseguente determinazione del Fondo pluriennale vincolato, dato dalla differenza positiva tra residui passivi e residui attivi reimputati.

Il Fondo pluriennale vincolato rappresenta un saldo finanziario costituito da entrate già accertate destinate al finanziamento di obbligazioni passive dell'ente già impegnate ma esigibili in esercizi successivi ed è destinato pertanto a garantire la copertura degli impegni imputati agli esercizi successivi. Come tale esso è formato solo da entrate vincolate e da entrate destinate al finanziamento di investimenti accertate e imputate nello stesso anno a quello di effettuazione della spesa.

Dai riscontri effettuati in sede istruttoria è emerso che diversi residui passivi conservati nel conto del bilancio dell'ente, in ragione della loro scadenza o della particolare natura (come ad esempio quelli relativi al fondo per la produttività del personale, secondo quanto stabilito dal principio contabile applicato al punto 5.2), dovevano essere fatti oggetto di una specifica valutazione ai fini della reimputazione ed eventuale costituzione del Fondo pluriennale vincolato che, a quanto risulta allo stato degli atti, è stata omessa dall'ente.

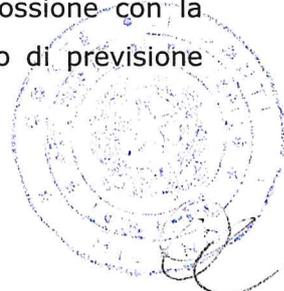
La Sezione invita il Comune alla verifica delle reimputazioni suscettibili di dar luogo alla costituzione del Fondo pluriennale vincolato, provvedendo ai relativi adempimenti, ove necessari, nei successivi esercizi, nel rispetto dei principi contabili.

#### 8. Omessa determinazione e verifica congruità del Fondo crediti di dubbia esigibilità

L'Organo di revisione nel questionario al rendiconto 2015 lamenta l'impossibilità di "controllare la congruità del Fondo Crediti Dubbia Esigibilità, in quanto, nonostante le richieste, la documentazione relativa è carente".

Alla richiesta istruttoria di dare riscontro ai rilievi formulati dall'Organo di revisione l'Ente ha precisato che il fondo crediti di dubbia esigibilità è stato istituito per la prima volta nel bilancio 2014 e che nell'esercizio 2015 era pari a 1.492,40 euro.

La risposta fornita in sede istruttoria dal Comune non ha consentito di superare i dubbi, dovendosi, anzi, constatare l'impossibilità di verificare la congruità del F.C.D.E. da accantonare nel risultato di amministrazione rideterminato al 1° gennaio 2015 nonostante la richiesta di rappresentazione dell'andamento della riscossione con la compilazione, esaustiva della tabella 4.4.2 del questionario al bilancio di previsione 2015.



La tabella pervenuta il 6 febbraio 2019 Cdc 11308, allegato 9, risulta incompleta e presenta l'annotazione circa la decisione dell'Ente di non costituire il Fondo in quanto si tratta di risorse certe da incassare come da reversali elencate.

È risultato, inoltre, impossibile verificare la congruità del F.C.D.E. da stanziare alla missione 20 dei bilanci di previsione 2015, 2016 e 2017 e da accantonare nel risultato di amministrazione nonostante la richiesta di rappresentazione dell'andamento della riscossione con la compilazione esaustiva della tabella 4.4.2 e 4.5.1 del questionario al bilancio di previsione 2015.

Nella richiesta istruttoria è stato, inoltre, chiesto di motivare in merito all'utilizzo del metodo semplificato per il calcolo del FCDE nell'esercizio 2016 in quanto ritenuto più idoneo e meno laborioso per l'Ente, quantificando lo scostamento rispetto all'applicazione del metodo ordinario.

In termini generali si rammenta che il principio contabile applicato concernente la contabilità finanziaria fissa le modalità di determinazione del FCDE, 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 FCDE doveva essere eseguito in occasione del riaccertamento straordinario dei residui, con riferimento all'importo complessivo dei residui attivi risultanti dopo la cancellazione dei crediti al 31 dicembre 2014 cui non corrispondevano obbligazioni perfezionate e scadute alla data del 1 gennaio 2015, per poi essere sottoposto ad una verifica di permanente congruità in occasione della redazione dei rendiconti della gestione dei successivi esercizi finanziari.

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).

Al di fuori di tali ipotesi è consentito all'ente di escludere determinati crediti dal calcolo del Fondo, solo dandone adeguata illustrazione nella nota integrativa al bilancio.

I criteri per il calcolo per la determinazione e verifica di congruità FCDE a rendiconto 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;

b3) ad applicare all'importo complessivo dei residui classificati secondo le modalità di cui al punto b1) una percentuale pari al complemento a 100 delle medie di cui al punto b2).

Con la modifica apportata al principio contabile dal DM 20 maggio 2015 si è stabilito 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"*.

Un metodo "semplificato" per la determinazione del FCDE è stato introdotto dallo stesso decreto ministeriale di modifica con riferimento ai rendiconti degli esercizi da 2015 a 2018.

Questo stabilisce infatti che *"in sede di rendiconto relativo all'esercizio 2015 e agli esercizi successivi, fino al 2018, la quota accantonata nel risultato di amministrazione per il fondo crediti di dubbia esigibilità può essere determinata per un importo non inferiore al seguente:*

+ Fondo crediti di dubbia esigibilità nel risultato di amministrazione al 1° gennaio dell'esercizio cui il rendiconto si riferisce

- gli utilizzi del fondo crediti di dubbia esigibilità effettuati per la cancellazione o lo stralcio dei crediti

+ l'importo definitivamente accantonato nel bilancio di previsione per il Fondo crediti di dubbia esigibilità, nell'esercizio cui il rendiconto si riferisce.

*L'adozione di tale facoltà è effettuata tenendo conto della situazione finanziaria complessiva dell'ente e del rischio di rinviare oneri all'esercizio 2019"*.

Si ricorda, al riguardo, che la corretta applicazione del "metodo semplificato" presuppone necessariamente l'esatta determinazione del FCDE accantonato nel rendiconto del precedente esercizio, così come del FCDE definitivamente stanziato nel bilancio di previsione dell'esercizio rendicontato (rispettivamente primo e terzo addendo della formula stabilita dal principio contabile).

Una scorretta e insufficiente quantificazione di uno o di entrambi i valori, come riscontrato nel caso in esame, comporta necessariamente l'errata determinazione della somma da accantonare a rendiconto, rendendola parimenti sottostimata anche agli effetti dell'attendibilità del risultato di amministrazione.



In questo senso il metodo semplificato costituisce una procedura di calcolo del FCDE alternativa a quella ordinaria, ma pur sempre basata su una precisa formula espressamente prevista dal principio contabile anche al fine di consentirne la verifica immediata.

Il sistema contabile armonizzato richiede in ogni caso un accantonamento minimo al FCDE che non può essere inferiore a quello risultante dall'applicazione delle procedure e dei criteri di calcolo sopra riferiti.

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.

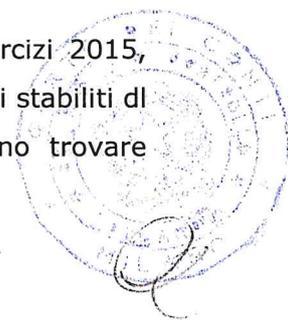
La Sezione delle Autonomie della Corte dei conti, con la deliberazione n. 32/2015/INPR, ha affermato in questo senso che *"uno degli elementi di maggiore rilevanza nella determinazione del risultato di amministrazione al 1° gennaio 2015 è quello della corretta determinazione del "fondo crediti di dubbia esigibilità", che deve intendersi come un fondo rischi finalizzato a tutelare l'ente impedendo l'utilizzo di entrate di dubbia esigibilità a finanziamento di spese esigibili. L'adeguata quantificazione del fondo crediti di dubbia esigibilità - in conformità al principio applicato della contabilità finanziaria (punto 3.3, es. n. 5) - determina la veridicità del risultato di amministrazione al 1° gennaio 2015 e preserva l'ente da disavanzi occulti e da potenziali squilibri di competenza e di cassa, allorché sia utilizzato l'avanzo di amministrazione libero, in realtà non disponibile"*.

Ciò posto, gli esiti dell'istruttoria, anche alla luce degli scarsi riscontri documentali forniti dal Comune, hanno confermato l'impossibilità di addivenire ad una verifica di congruità delle stime del FCDE effettuate dall'Ente negli esercizi considerati, corroborando l'impressione di avvenuti accantonamenti per una quota significativamente inferiore rispetto a quella richiesta in applicazione dei criteri stabiliti dal principio contabile tali da celare una situazione di sostanziale disavanzo di amministrazione dell'ente negli esercizi 2015 e 2016.

In particolare è emersa l'indisponibilità di dati contabili univoci ed attendibili, indispensabili per l'espletamento delle funzioni di controllo demandate alla Sezione, con particolare riferimento alla situazione economico-finanziaria dell'ente all'esito del riaccertamento straordinario dei residui (1 gennaio 2015) ed ai conseguenti adempimenti (determinazione del fondo crediti dubbia esigibilità, fondo pluriennale vincolato e risultato di amministrazione).

Al fine di poter formulare un giudizio compiuto si richiede al Comune:

- a. di provvedere al ricalcolo del FCDE risultante dai rendiconti degli esercizi 2015, 2016, 2017 dando conto della metodologia seguita in accordo con i criteri stabiliti dal principio contabile applicato e fornendo i seguenti dati che dovranno trovare



corrispondenza nelle scritture contabili ufficiali trasmesse ai sistemi SIRTEL e BDAP:

- l'elenco dei residui attivi dei titoli I e III conservati al 31 dicembre con indicazione analitica e motivata delle eventuali poste escluse dal calcolo;
  - l'importo dei residui attivi considerati ai fini della determinazione del Fondo esistenti all'inizio di ciascuno degli ultimi 5 esercizi e le relative riscossioni con indicazione della media realizzata;
  - l'importo del Fondo accantonato per ciascuna posta d'entrata risultante dall'applicazione di una percentuale pari al complemento a 100 della media di riscossione all'importo dei residui attivi conservati.
- b. di provvedere al ricalcolo del FCDE del rendiconto 2018 secondo le medesime modalità sopra illustrate e fornendone analoga attestazione documentale, tenendo conto di quanto stabilisce il principio contabile 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"*;

I provvedimenti richiesti dovranno essere trasmessi a questa Sezione entro 60 giorni dal ricevimento della presente deliberazione.

La Sezione procederà a verificare la quantificazione e l'accantonamento del Fondo crediti di dubbia esigibilità nell'ambito delle procedure ordinarie di controllo ad essa demandate sui principali documenti contabili dell'ente.

La Sezione richiama, altresì, l'Organo di revisione alla scrupolosa verifica dell'adempimento in parola nell'ambito delle proprie attività di vigilanza sulla gestione finanziaria del Comune.

#### 9. Risultato di amministrazione

Il risultato di amministrazione al 1° gennaio 2015 è stata rideterminato in meno 90.099,98 euro oltre il F.C.D.E. di 3.123,36 euro quantificato dall'Ente.

Premesse le perplessità espresse per la quantificazione del F.C.D.E., il disavanzo di meno 93.223,34 euro di cui alla deliberazione del Consiglio Comunale n. 8 del 20 luglio 2015 risulta in difetto della quota delle anticipazioni di liquidità né sono stati evidenziati altre quote accantonate e/o vincolate.

Inoltre, l'analisi degli elenchi dei residui eliminati in occasione del riaccertamento straordinario - attivi per 112.895,91 euro e passivi per 19.938,90 euro - farebbe supporre, come accennato, la posticipazione al 1° gennaio 2015 dell'emersione del disavanzo che già esisteva al 31 dicembre 2014.

Tale risultato sembrerebbe, inoltre, sottostimato di 69.195,88 euro per residui attivi, molti dei quali risalenti e pressoché non movimentati, eliminati al 31 dicembre 2015.



È stato, inoltre, rilevato il mancato recupero della quota di disavanzo da riaccertamento straordinario di 3.107,45 euro, in relazione al quale il Comune, nella nota del 5 dicembre 2018 più volte citata, ha affermato di aver provveduto all'integrale recupero nell'esercizio 2016.

Per tutto quanto sopra la Sezione ritiene che il disavanzo di amministrazione registrato dall'Ente avrebbe raggiunto dimensioni ben più ampie ove il Comune avesse proceduto al corretto accantonamento del FCDE, all'effettuazione delle operazioni di riaccertamento straordinario e ordinario dei residui in conformità ai principi contabili, nonché ad un'adeguata valorizzazione, nel risultato di amministrazione, delle anticipazioni di liquidità erogate da Cassa depositi e prestiti e di altre quote accantonate e/o vincolate.

Per tutto quanto sopra la Sezione chiede all'Ente, di seguito alle predette operazioni di rideterminazione del FCDE e di corretta evidenziazione delle quote accantonate derivanti dalle anticipazioni di liquidità sopra richiamate e di altre quote accantonate e/o vincolate:

- di provvedere, sulla base delle predette risultanze contabili, alla rideterminazione del risultato sostanziale di amministrazione dei medesimi esercizi 2015, 2016, 2017;
- di provvedere, eventualmente già sulla base dei dati preconsuntivo, al calcolo del FCDE del rendiconto 2018 di prossima approvazione secondo le medesime modalità sopra illustrate e fornendone analoga attestazione documentale;
- di adottare i provvedimenti necessari a ristabilire gli equilibri di bilancio dell'ente qualora la rideterminazione del FCDE riferita alla gestione 2018 dovesse evidenziare un disavanzo di amministrazione;
- di trasmettere il rendiconto relativo all'esercizio 2018 una volta approvato.

I provvedimenti richiesti dovranno essere trasmessi a questa Sezione entro 60 giorni dal ricevimento della presente deliberazione.

Anche su questo aspetto la Sezione richiama l'Organo di revisione alla scrupolosa verifica dell'adempimento in parola nell'ambito delle proprie attività di vigilanza sulla gestione finanziaria del Comune.

Alla luce delle considerazioni sopra riportate, si ritiene che la situazione contabile-finanziaria del Comune di REA, quale emersa dalla documentazione esaminata, all'esito del riaccertamento straordinario dei residui, con particolare riferimento alla esatta determinazione del risultato di amministrazione ed alle sue modalità di calcolo, alla contabilizzazione delle anticipazioni di liquidità sopra richiamate, all'ammontare del fondo crediti dubbia esigibilità e del fondo pluriennale vincolato rivela gravi profili di criticità che meritano di essere segnalati al Consiglio comunale per l'adozione delle necessarie misure correttive.



Alla verifica delle predette misure la Sezione provvederà nell'ambito delle procedure ordinarie di controllo ad essa demandate sui principali documenti contabili dell'ente.

### **P.Q.M.**

La Corte dei conti Sezione regionale di controllo per la Lombardia

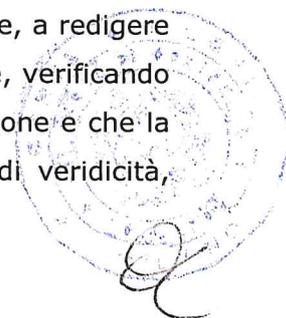
### **ACCERTA**

La presenza, nei termini evidenziati in motivazione, dei seguenti profili di criticità nella gestione finanziaria:

- Irregolarità nella contabilizzazione dell'anticipazione di liquidità ex art. 1, co. 13 d.l. 35/2013 e art. 1, co. 13 d.l. 78/2015;
- Reiterato ricorso all'anticipazione di tesoreria
- Irregolarità nell'applicazione dei principi contabili nelle operazioni di gestione del bilancio come descritte in parte motiva;
- Mancato rispetto dei limiti di indebitamento fissati dall'art. 204 TUEL e del parametro di deficitarietà n. 7 di cui al D.M. 18 febbraio 2013;
- Mancato, integrale rispetto dei principi contabili nelle operazioni di riaccertamento straordinario ed ordinario dei residui come descritti in parte motiva;
- Omessa attivazione del Fondo pluriennale vincolato di entrata e di spesa;
- Erronea determinazione del FCDE, accantonato per una quota significativamente inferiore rispetto a quella richiesta con conseguente erroneo calcolo del risultato di amministrazione e sottostima del disavanzo di amministrazione dell'Ente negli esercizi 2015 e 2016;

### **RICHIEDE**

- al Comune di adottare i provvedimenti idonei a rimuovere le criticità riscontrate e ripristinare gli equilibri di bilancio e, in particolare, di provvedere alla rideterminazione del Fondo crediti di dubbia esigibilità e del risultato di amministrazione secondo le modalità indicate in motivazione e di trasmetterne le risultanze a questa Sezione entro 60 giorni dal ricevimento della presente deliberazione;
- all'organo di revisione dell'ente, sentiti gli organi competenti del Comune, di provvedere, entro 90 giorni dal ricevimento della presente deliberazione, a redigere particolareggiata relazione in merito alla situazione finanziaria dell'ente, verificando il corretto adempimento delle misure indicate nella presente deliberazione e che la contabilità del Comune di REA risulti tenuta in linea con i principi di veridicità, attendibilità, correttezza e comprensibilità di bilancio.



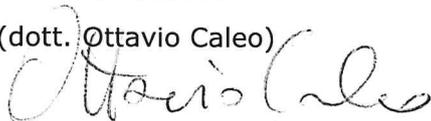
DISPONE

che la presente deliberazione sia trasmessa al Sindaco e al Presidente del Consiglio comunale e, attraverso il sistema Si.Qu.EL, all'Organo di revisione dell'ente;  
che la medesima deliberazione sia pubblicata sul sito istituzionale dell'amministrazione ai sensi dell'art. 31 del decreto legislativo 14 marzo 2013, n. 33.

Così deliberato dalla Camera di consiglio del 17 aprile 2019

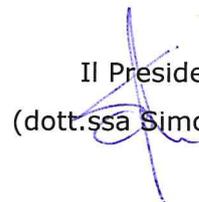
Il relatore

(dott. Ottavio Caleo)



Il Presidente

(dott.ssa Simonetta Rosa)



Depositata in Segreteria il....18 APR 2019

Il Funzionario preposto

(Susanna De Bernardis)

