



Corte dei Conti

SEZIONE REGIONALE DI CONTROLLO PER L'EMILIA-ROMAGNA

composta dai magistrati:

dott. Marco Pieroni	presidente
dott. Massimo Romano	consigliere
dott. Tiziano Tessaro	consigliere (relatore)
dott.ssa Khelena Nikifarava	referendario

**Adunanza del 1° giugno 2020
Comune di San Leo (RN)
Rendiconto 2017**

VISTI gli artt. 81, 97, 100, 117 e 119 della Costituzione;

VISTO il Testo Unico delle leggi sulla Corte dei conti, approvato con il regio decreto 12 luglio 1934, n. 1214, e successive modificazioni;

VISTA la legge 14 gennaio 1994, n. 20;

VISTO il Regolamento per l'organizzazione delle funzioni di controllo della Corte dei conti con il quale è stata istituita in ogni Regione ad autonomia ordinaria una Sezione Regionale di Controllo, deliberato dalle Sezioni Riunite in data 16 giugno 2000, modificato con le deliberazioni delle Sezioni Riunite n. 2 del 3 luglio 2003 e n. 1 del 17 dicembre 2004, e, da ultimo, con deliberazione del Consiglio di Presidenza n. 229, del 19 giugno 2008;

VISTO il decreto legislativo 18 agosto 2000, n. 267, recante il Testo Unico delle Leggi sull'Ordinamento degli Enti Locali;

VISTA la legge 5 giugno 2003, n. 131;

VISTA la legge 23 dicembre 2005, n. 266, art. 1, commi 166 e seguenti;

VISTA la legge 31 dicembre 2009, n.196;

VISTO il decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118;

VISTO l'art. 148-*bis*, comma 3, del TUEL, così come introdotto dalla lettera e),

del comma 1 dell'art. 3, d.l. 10 ottobre 2012, n. 174, convertito, con modificazioni, dalla legge n. 213 del 7 dicembre 2012;

VISTA, la legge 27 dicembre 2017 n. 205;

VISTE le Linee-guida per la redazione delle relazioni inerenti al rendiconto dell'esercizio 2017, approvate dalla Sezione delle autonomie con deliberazione n. 16/SEZAUT/2018/INPR;

CONSIDERATO che dette Linee-guida ed i relativi questionari sono stati portati a conoscenza dei comuni dell'Emilia-Romagna con lettera di questa Sezione regionale di controllo prot. n. 780 del 28 febbraio 2019;

VISTA la deliberazione n. 1/2019/INPR del 21 gennaio 2018 con la quale la Sezione ha approvato il programma di lavoro per l'anno 2019;

VISTA la deliberazione di questa Sezione n. 43/2019/INPR del 14 giugno 2019, con la quale sono stati approvati i criteri di selezione degli enti da assoggettare al controllo;

ESAMINATA la relazione sul rendiconto di gestione per l'esercizio finanziario 2017 redatta dall'Organo di Revisione del **Comune di San Leo (RN)**;

VISTA l'ordinanza del Presidente n. 36 del 29 maggio 2020 di convocazione della Sezione per l'odierna seduta;

UDITO il relatore;

FATTO E DIRITTO

1. L'art. 1, commi 166 e 167, l. n. 266/2005 (Legge Finanziaria 2006) stabilisce che "gli Organi degli Enti Locali di Revisione Economico-Finanziaria trasmettono, alle competenti Sezioni Regionali di Controllo della Corte dei conti, una relazione sul bilancio di previsione dell'esercizio di competenza e sul rendiconto dell'esercizio medesimo" (di seguito, "Questionario") sulla base dei criteri e delle linee guida predisposte dalla Corte (Sezione delle Autonomie n. 16/SEZAUT/2018/INPR per il rendiconto della gestione 2017).

L'art. 148-bis del d.lgs. 267/2000, inserito nel Testo Unico degli Enti Locali dall'art. 3 del d.l. 174/2012, esplicita le finalità del controllo *de quo* ("*...]* *verifica del rispetto degli obiettivi annuali posti dal patto di stabilità interno, dell'osservanza del vincolo previsto in materia di indebitamento dall'articolo 119, sesto comma, della Costituzione, della sostenibilità dell'indebitamento, dell'assenza di irregolarità suscettibili di pregiudicare, anche in prospettiva, gli equilibri economico-finanziari degli Enti.*"), ne definisce l'ambito ("*Ai fini di tale verifica, le Sezioni Regionali di Controllo della Corte dei conti accertano altresì che i rendiconti degli Enti Locali tengano conto anche delle partecipazioni in società controllate e alle quali è affidata la gestione di servizi pubblici per la collettività locale e di servizi strumentali all'ente.*") e

stabilisce gli effetti delle relative risultanze (*"Nell'ambito della verifica di cui ai commi 1 e 2, l'accertamento, da parte delle competenti Sezioni regionali di controllo della Corte dei conti, 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 obiettivi posti con il patto di stabilità interno comporta per gli enti interessati l'obbligo 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. Tali provvedimenti sono trasmessi alle Sezioni regionali di controllo della Corte dei conti che li verificano nel termine di trenta giorni dal ricevimento. Qualora l'Ente non provveda alla trasmissione dei suddetti provvedimenti o la verifica delle Sezioni regionali di controllo dia esito negativo, è preclusa l'attuazione dei programmi di spesa per i quali è stata accertata la mancata copertura o l'insussistenza della relativa sostenibilità finanziaria"*).

Occorre rammentare che l'esercizio 2017 ha segnato un'ulteriore tappa verso la realizzazione della contabilità armonizzata, come evidenziato dalle Linee guida elaborate dalla Sezione delle Autonomie con la richiamata deliberazione n. 16/SEZAUT/2018/INPR , che completa le indicazioni di cui alle precedenti deliberazioni 6/SEZAUT/2017/INPR, n. 4/2015/INPR, n. 31/2015/INPR e n. 32/2015/INPR relative ad istituti centrali per la nuova contabilità, quali il riaccertamento straordinario dei residui attivi e passivi, il Fondo pluriennale vincolato e il Fondo crediti di dubbia esigibilità.

La Corte dei conti è chiamata a vigilare sul corretto e uniforme passaggio alle nuove regole contabili da parte degli Enti Locali e, in tale compito, deve essere coadiuvata dall'Organo di revisione nella compilazione del Questionario-Relazione (di seguito, "Questionario") e nelle verifiche istruttorie formulate dalla Sezione.

Occorre precisare, che, in ossequio alla natura dinamica del controllo espletato in tale sede, che impone, al fine di far emergere la concreta situazione economico-finanziaria dell'Ente, una visione prospettica degli atti del ciclo di bilancio nei vari esercizi, e in funzione dell'adozione "di effettive misure correttive funzionali a garantire il rispetto complessivo degli equilibri di bilancio" (Corte cost. 60/2013), la Sezione regionale di controllo accerta anche criticità suscettibili di arrecare pregiudizio allo stabile mantenimento degli equilibri dell'Ente benché non integranti fattispecie di irregolarità sanzionabili nei termini sopra accennati.

Infatti, anche dopo l'entrata in vigore della citata normativa, risulta tuttora in vigore l'art. 7, comma 7, della legge n. 131/2003; sicché tutte o parte delle irregolarità esaminate non siano così gravi da rendere necessaria l'adozione della deliberazione prevista dall'art. 148-bis del d.lgs. n. 267/2000 e/o l'avvio del

procedimento di c.d. "dissesto guidato" disciplinato dall'art. 6, comma 2, del d.lgs. n. 149/2011, la natura anche collaborativa del controllo svolto dalle Sezioni regionali della Corte dei conti non esclude la possibilità di segnalare agli enti interessati irregolarità contabili non gravi o meri sintomi di precarietà contabile. Ciò appare utile per prevenire l'insorgenza di più gravi situazioni di deficitarietà o di squilibrio.

2. Ciò doverosamente precisato, passando all'esame delle problematiche riscontrate a seguito dell'analisi della relazione redatta ai sensi dell'art. 1, commi 166 e ss., della richiamata legge n. 266/2005, dall'Organo di revisione, in relazione al conto consuntivo 2017 del Comune di San Leo sono emerse numerose criticità nell'esercizio finanziario di riferimento.

Deve essere premesso che, al fine di un più compiuto scrutinio della situazione finanziaria, il pieno contraddittorio con l'Amministrazione comunale è stata garantito fin dall'inizio, sia con la produzione documentale del questionario e le integrazioni di cui si dirà nel prosieguo, sia mediante uno specifico approfondimento istruttorio, sfociato in apposita nota di richiesta (prot. n. 8894 del 30 dicembre 2019), sia, infine, con apposita audizione svoltasi in data 14 gennaio 2020 durante la quale è emersa una preoccupante situazione di difficoltà gestionale del Comune, che è risultato privo del responsabile del servizio finanziario, assente per malattia da molti mesi, mentre il Revisore non si è rivelato in grado di fornire adeguato riscontro alle richieste che gli sono state rivolte dal Magistrato istruttore. Successivamente, il contraddittorio si è ulteriormente svolto in via documentale e i chiarimenti pervenuti, con nota di risposta del 20 gennaio 2020, non hanno tuttavia consentito di superare integralmente i rilievi formulati in sede istruttoria.

3. Va preliminarmente sottolineato che, per il Comune di San Leo nell'esercizio qui considerato, il fondo di cassa al 31 dicembre 2017 è uguale a zero con entrate vincolate da reintegrare per € 36.443,21 e anticipazioni di tesoreria non restituite per € 1.216.059,75 e la rigidità strutturale di bilancio (Incidenza spese rigide - disavanzo, personale e debito - su entrate correnti) si attesta al 43,91%.

L'Ente, inoltre, sta procedendo a dare attuazione al ripiano di un disavanzo di amministrazione che ammonta - al 31 dicembre 2017 - ad € 1.852.711,10 (corrispondente alla quota disponibile negativa), e che comprende un disavanzo ordinario, originariamente quantificato in € 1.731.165,95 in sede di rendiconto 2014, cui si aggiunge un disavanzo da riaccertamento straordinario ex d.lgs. 118/2011 di € 555.052,62 per un totale da ripianare calcolato, al 1 gennaio 2015, in € 2.286.218,57; anche la quota di disavanzo "ordinario" risulta da parificare in 30 annualità, ai sensi della disposizione di cui all'art.1, comma 435, della l. n. 232 del'11

dicembre 2016¹, norma derogatoria all'ordinario ripiano triennale, previsto dall'art. 188 Tuel.

3.1. In sede di verifica da parte della Sezione, sono pertanto emersi una serie di non marginali fattori di criticità per la tenuta degli equilibri del bilancio e che, per altro verso, rappresentano il sintomo di una non corretta o mancata osservanza dei principi dell'armonizzazione contabile che, funzionali alla tutela degli equilibri di bilancio, costituiscono il giusto e naturale presidio di un'azione amministrativa e di un suo indirizzo «prodromico al buon andamento e all'imparzialità dell'azione amministrativa» (Corte cost., sent. n. 247/2017, punto 8.6 del *Considerato in diritto*).

Invero, se lo scopo del documento di bilancio è di «riassumere in modo chiaro ed attendibile la situazione economico-finanziaria dell'ente che lo adotta, quest'ultima si ricava, a sua volta, attraverso il rapporto tra attività e passività, che deve sempre tendere all'equilibrio» (Corte cost., sent. n. 279/2016), diviene evidente come l'equilibrio «impone all'amministrazione un impegno non circoscritto al solo momento dell'approvazione del bilancio, ma esteso a tutte le situazioni in cui tale equilibrio venga a mancare per eventi sopravvenuti o per difetto genetico conseguente all'impostazione della stessa legge di bilancio» (Corte cost., sent. n. 250/2013).

3.2. La Sezione premette al riguardo che «il risultato di amministrazione è parte integrante, anzi coefficiente necessario, della qualificazione del concetto di equilibrio dei bilanci» (Corte cost., sent. n. 247/2017, punto 8.6 del *Considerato in diritto*), e che la disciplina della contabilità pubblica, laddove richieda anche complessi elaborati e allegati, deve trovare nel risultato di amministrazione un veicolo trasparente e univoco di rappresentazione degli equilibri nel tempo (Corte cost., sent. n. 274/2017, punto 4 del *Considerato in diritto*).

Nell'ordinamento contabile degli enti locali, esso è definito, in termini puramente finanziari, dall'art. 186 del Tuel quale somma del fondo di cassa aumentato dei residui attivi e diminuito dei residui passivi al termine dell'esercizio, nonché del fondo pluriennale vincolato di uscita. La disciplina dell'istituto in parola

¹ Il comma 435 dell'art. 1, legge 232/2016 dispone: "Fermi restando i tempi di pagamento dei creditori, gli enti locali che hanno proceduto alla revisione dei residui, per effetto di espressa pronuncia della Corte dei conti, nel corso degli esercizi 2012, 2013 o 2014, antecedentemente al riaccertamento straordinario di cui all'articolo 3, comma 7, del decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118, determinando un piano triennale di copertura del disavanzo riscontrato, ai sensi dell'articolo 193 del testo unico delle leggi sull'ordinamento degli enti locali, di cui al decreto legislativo 18 agosto 2000, n. 267, possono riformulare tale piano, entro il 31 marzo 2017, per la parte non ancora attuata, secondo le modalità e nell'arco temporale previsti dal decreto del Ministero dell'economia e delle finanze 2 aprile 2015, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 89 del 17 aprile 2015. A decorrere dalla data di riformulazione del piano, gli enti di cui al periodo precedente presentano alla sezione regionale della Corte dei conti apposita attestazione del rispetto dei tempi di pagamento di cui alla direttiva 2011/7/UE del Parlamento europeo e del Consiglio del 16 febbraio 2011".

trova una sua più compiuta definizione nell'attuale formulazione dell'art. 187 del Tuel, che al comma 1 dispone che "Il risultato di amministrazione è distinto in fondi liberi, fondi vincolati, fondi destinati agli investimenti e fondi accantonati. I fondi destinati agli investimenti sono costituiti dalle entrate in c/capitale senza vincoli di specifica destinazione non spese, e sono utilizzabili con provvedimento di variazione di bilancio solo a seguito dell'approvazione del rendiconto. L'indicazione della destinazione nel risultato di amministrazione per le entrate in conto capitale che hanno dato luogo ad accantonamento al fondo crediti di dubbia e difficile esazione è sospeso, per l'importo dell'accantonamento, sino all'effettiva riscossione delle stesse. I trasferimenti in conto capitale non sono destinati al finanziamento degli investimenti e non possono essere finanziati dal debito e dalle entrate in conto capitale destinate al finanziamento degli investimenti. I fondi accantonati comprendono gli accantonamenti per passività potenziali e il fondo crediti di dubbia esigibilità. 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 disavanzo è iscritto come posta a sé stante nel primo esercizio del bilancio di previsione secondo le modalità previste dall'art. 188".

Appare chiaro quindi, dalle considerazioni che precedono, che il risultato contabile di amministrazione costituisce il dato fondamentale di sintesi dell'intera gestione finanziaria dell'Ente.

3.3. L'approfondimento svolto sui contenuti del questionario restituisce un quadro istruttorio caratterizzato da una sicura compromissione degli equilibri di bilancio, suffragato da una serie di criticità di seguito esposte, che risultano fattori di potenziale squilibrio e che richiedono misure urgenti e perentorie da parte dell'Ente. A ciò si aggiungono una serie di fattori che determinano la inattendibilità di alcune poste, riverberandosi poi sugli esiti complessivi e le risultanze dell'intero documento contabile.

4. Ripiano del disavanzo

4.1. La principale questione afferente la tenuta degli equilibri concerne la dinamica di ripiano del disavanzo, su cui questa Sezione si è più volte pronunciata nel corso della complessa vicenda illustrata al precedente punto 3; con delibere n. 145/2014/PRSP, n. 193/2014/PRSP, n. 111/2015/PRSP, n. 88/2016/PRSP e n. 72/2017/PRSP, alle cui argomentazioni si fa integrale richiamo, il Collegio ha dapprima riscontrato la presenza di residui attivi vetusti, privi di titolo giuridico, relativi al titolo IV, categoria I – alienazione di beni patrimoniali, di importo tale da determinare un disavanzo effettivo di amministrazione e, di conseguenza, ha richiesto all'Ente di adottare le misure correttive opportune, ai sensi del disposto di

cui al comma 3 dell'art.148-*bis* del TUEL; a seguito dell'operazione di verifica e riaccertamento dei residui effettuata dall'Ente, che ha fatto emergere un disavanzo di € 1.731.165,95 al 31 dicembre 2014, è stato adottato un Piano di rientro triennale. Alle verifiche successive, è emerso che l'Ente, non essendo stato in grado di raggiungere gli obiettivi di rientro previsti per la prima annualità del Piano, aveva approvato una rimodulazione del medesimo, facendolo slittare in avanti di un anno.

La Sezione rilevava quanto segue: "il prolungamento del piano di rientro di un'ulteriore annualità non è consentito dal chiaro disposto della norma di cui all'art. 193, richiamato dall'art. 188, del Tuel, che prevede la durata massima triennale per la manovra di riequilibrio, anche nel testo previgente l'attuale riformulazione. Ove, come nel caso di specie, il Comune non sia riuscito a realizzare il risultato previsto per il primo anno, dovrà necessariamente rimodulare il piano al fine di ridistribuire le quote di rientro nel periodo temporale residuo." (delib. n. 88/2016/PRSP).

In proposito, il Comune di San Leo aveva manifestato l'intenzione di avvalersi della facoltà introdotta dal comma 435, art. 1 della legge n. 232 dell'11 dicembre 2016, ed aveva trasmesso la delibera del consiglio Comunale n. 7 del 20 febbraio 2017 con la quale ha nuovamente rimodulato il piano di rientro, attenendosi alle modalità ora consentite dalla normativa appena richiamata.

Nello specifico, l'Ente aveva deliberato il ripiano del disavanzo residuo al 31 dicembre 2016, prevedendo 28 annualità, a rate costanti di € 51.959,21, a partire dall'esercizio 2017 (ciò nella corretta considerazione che il ripiano in argomento ha avuto inizio nel 2015, e l'arco temporale consentito non può superare le 30 annualità); parimenti, ha confermato la ripartizione del disavanzo derivante dal riaccertamento straordinario dei residui ex d.lgs. 118/2011 in 30 rate costanti di € 18.501,75 (già decorrenti dall'esercizio 2015).

4.2. Tanto premesso, la Sezione, nell'attuale contesto di esame del questionario relativo al rendiconto 2017, ha chiesto aggiornamenti all'Ente sullo stato di avanzamento del piano di rientro del disavanzo, rilevando, in particolare, che a consuntivo 2016 non appare rispettata la quota di ripiano programmata di € 116.028,06, come risultante dal prospetto a suo tempo presentato dal Comune. Quest'ultimo ha fornito risposta dichiarando di confermare "l'iscrizione nei bilanci di previsione 2017, 2018 e 2019 delle quote di disavanzo in essere per complessivi € 70.460,96 (di cui € 51.959,21 da specifica pronuncia Corte dei conti ed € 18.501,75 da riaccertamento straordinario d.lgs. n. 118/2011). In sede di consuntivo per gli anni 2017 e 2018 si è verificato il miglioramento del risultato di esercizio in maniera congrua, come da prospetto che segue:"

	Disavanzo da Riaccertamento pronuncia specifica Corte dei Conti (A)	Disavanzo da riaccertamento straordinario residui Dlgs.118/2011 (B)	TOTALE (A) + (B)
	1.731.165,95	555.052,62	2.286.218,57
quota ripianata nel 2015			295.658,56
di cui:			
Finanziata con risorse di parte corrente		19.350,39	
Finanziata con risorse di parte capitale	276.308,17		
disavanzo residuo al 31 12 2015	1.454.857,78	535.702,23	1.990.560,01
quota ripianata nel 2016			51.311,87
di cui:			
Finanziata con risorse di parte corrente	31.961,48	19.350,39	0,00
Finanziata con risorse di parte capitale			0,00
al 31 12 2016	1.422.896,30	516.351,84	1.939.248,14
quota ripianata nel 2017			70.460,96
di cui:			
Finanziata con risorse di parte corrente		18.501,75	
Finanziata con risorse di parte capitale	51.959,21		
Ulteriore quota riplanata non originariamente prevista			16.076,08
Al 31/12/2017			1.852.711,10
quota ripianata nel 2018			70.460,96
di cui:			
Finanziata con risorse di parte corrente		18.501,75	
Finanziata con risorse di parte capitale	51.959,21		
Ulteriore quota ripianata non originariamente prevista			4.355,30
Al 31/12/2018			1.777.897,84

4.3. Dalla risposta fornita si ricava che, pur restando confermato il risultato 2016 inferiore a quanto a suo tempo comunicato dall'Ente sulla base di dati da preconsuntivo, procedendo secondo programma il ripiano verrebbe completato in anticipo rispetto alla scadenza del 2044. La Sezione prende atto, pur conservando le

dovute perplessità in merito all'effettiva capacità dell'Ente di procedere nella strada del risanamento, considerate le numerose, rilevanti criticità di cui si dirà nel seguito.

4.4. Peraltro, il fatto che la tenuta degli equilibri già precaria per i motivi che si diranno, sia comunque palesemente condizionata dalla applicazione della norma di cui all'art. 1, comma 435, della l. n. 232 del'11 dicembre 2016, reca con sé la doverosa valutazione circa l'utilizzo della facoltà in esame, la quale desta non marginali perplessità sulla sua compatibilità costituzionale.

Invero, come esplicitato in precedenza ,si tratta di una norma complessa in quanto consente agli enti territoriali di riformulare il piano di riaccertamento straordinario di cui all'articolo 3, comma 7, del decreto legislativo 23 giugno 2011, entro il 31 marzo 2017, per la parte non ancora attuata, secondo le modalità e nell'arco temporale previsti dal decreto del Ministero dell'economia e delle finanze 2 aprile 2015, emanato ai sensi dell'art. 3, comma 17², del d.lgs. 18 agosto 2000, n. 267 "Testo unico delle leggi sull'ordinamento degli enti locali".

Detto decreto, come è possibile desumere dal quinto "Visto"³, rinvia dunque al disposto di cui all'art. 3 del d.lgs. 18 agosto 2000, n. 267 "Testo unico delle leggi sull'ordinamento degli enti locali", consentendo di avvalersi della facoltà (nelle more dell'adozione del decreto di cui al comma 15 dell'art. 3 del d.lgs. n. 118/2011) per la copertura dell'eventuale disavanzo di amministrazione di cui all'art. 14, commi 2 e 3, del decreto del Presidente del Consiglio dei ministri 28 dicembre 2011, di estendere la copertura di detto disavanzo fino all'esercizio 2042 da parte degli enti coinvolti nella sperimentazione che hanno effettuato il riaccertamento straordinario dei residui nel 2012, e fino al 2043 da parte degli enti coinvolti nella sperimentazione che hanno effettuato il riaccertamento straordinario dei residui al 1°(gradi) gennaio 2014.

Detta fattispecie ricorre nella specie, in quanto il Comune intende avvalersi

² 17. Il decreto di cui al comma 15 estende gli incentivi anche agli enti che hanno partecipato alla sperimentazione prevista dall'art. 78 se, alla data del 31 dicembre 2015, non presentano quote di disavanzo risalenti all'esercizio 2012. Nelle more dell'adozione del decreto di cui al comma 15, la copertura dell'eventuale disavanzo di amministrazione di cui all'art. 14, commi 2 e 3, del decreto del Presidente del Consiglio dei ministri 28 dicembre 2011, può essere effettuata fino all'esercizio 2042 da parte degli enti coinvolti nella sperimentazione che hanno effettuato il riaccertamento straordinario dei residui nel 2012, e fino al 2043 da parte degli enti coinvolti nella sperimentazione che hanno effettuato il riaccertamento straordinario dei residui al 1°(gradi) gennaio 2014. (Comma così modificato dall'art. 1, comma 507, lett. a) e b), L. 23 dicembre 2014, n. 190, a decorrere dal 1°(gradi) gennaio 2015).

³ Visto il comma 17, dell'art. 3, del citato decreto legislativo n. 118 del 2011, il quale prevede che, nelle more dell'adozione del decreto di cui al comma 15 del citato decreto legislativo n. 118 del 2011, la copertura dell'eventuale disavanzo di amministrazione di cui all'art. 14, commi 2 e 3, del decreto del Presidente del Consiglio dei ministri 28 dicembre 2011, può essere effettuata fino all'esercizio 2042 da parte degli enti coinvolti nella sperimentazione che hanno effettuato il riaccertamento straordinario dei residui nel 2012, e fino al 2043 da parte degli enti coinvolti nella sperimentazione che hanno effettuato il riaccertamento straordinario dei residui al 1°(gradi) gennaio 2014;

della predetta disposizione normativa, della quale pertanto la Sezione è tenuta a fare applicazione dell'esercizio del controllo di cui al citato art. 148-*bis*, spalmando il piano di rientro per 28 annualità.

4.5 La valutazione circa la compatibilità costituzionale si presenta anche non manifestamente infondata, dal momento che la disposizione normativa citata presenta *eadem ratio* rispetto all'art. 1, comma 434, della l. n. 232 del 11 dicembre 2016, dichiarato costituzionalmente illegittimo con la sentenza n. 18/2019; sicché la norma di legge medesima appare confliggere con gli art. 81 e 97, comma 1 Cost., in combinato disposto con gli artt. 2, 3 e 1 Cost.

Difatti, la norma in oggetto consente che lo squilibrio dell'ente possa essere ripianato in un orizzonte temporale grandemente dilatato rispetto alla disciplina prevista per la crisi – ordinaria e straordinaria – della finanza locale (rispettivamente art. 162, 188, 193 e 194 per la crisi ordinaria; per la crisi straordinaria cfr. l'art. 243-*bis* per il c.d. "predissesto" e l'art. 265 TUEL per il caso di dissesto), in deroga alla regola di legge normalmente applicabile, in assenza di qualsivoglia giustificazione costituzionale.

4.6. In proposito, sembrerebbe doversi ravvisare la violazione degli artt. 97 e 81 codificanti la "clausola generale" dell'equilibrio di bilancio, in combinato disposto con gli artt. 2, 3 e 1 Cost., con ciò intendendosi il sistema di prescrizioni in virtù delle quali la disciplina statale che regola il bilancio di regioni ed enti locali stabilisce le modalità di recupero effettivo e sostenibile dei suoi squilibri nonché le prescrizioni in caso di mancato riequilibrio (Corte cost., sent. n. 228/2017).

Invero, a differenza dell'obbligo di copertura, nel sistema della l. cost. n. 1/2012, l'equilibrio non opera marginalmente, a fronte dell'aumento o diminuzione delle risorse (cioè sugli incrementi di spesa e sulle riduzioni di entrate), bensì a livello complessivo, sull'intero bilancio attraverso i saldi tra entrate e spese, tra costi e ricavi. Ed in particolare, esso opera sul principale saldo della contabilità finanziaria, ovvero sul risultato di amministrazione. In ragione di ciò, l'equilibrio prescrive che le risorse economiche, finanziarie e patrimoniali siano sufficienti e proporzionate in modo da potere sostenere e salvaguardare integralmente le spese e i costi di gestione.

L'orizzonte temporale della salvaguardia è naturalmente quello del medesimo bilancio, in corso o immediatamente successivo; conseguentemente, nella disciplina vigente degli enti territoriali, l'orizzonte è quello triennale (artt. 162, 188, 193 e 194 TUEL). La Corte costituzionale ha infatti ricordato che per porre rimedio a situazioni di conflitto tra gestione ed equilibrio di bilancio, lo strumento è quello «dell'adozione di appropriate variazioni del bilancio di previsione» (sent. n. 250/2013) ovvero del recupero dello squilibrio (il quale deve essere certificato in sede consuntiva tramite il

risultato di amministrazione) attraverso i bilanci di previsione immediatamente successivi; ciò in considerazione del principio della continuità di bilancio e degli esercizi finanziari (sent. n. 274/2017).

Il principio della continuità, infatti, è «essenziale per garantire nel tempo l'equilibrio economico, finanziario e patrimoniale» (cfr., sul punto, Corte cost., sent. n. 155/2015).

Quanto sin qui rilevato risponde ad una precisa logica di sistema in cui il bilancio si configura come un bene giuridico "pubblico" (Corte cost., sent. nn. 184/2016, 228/2017, 247/2017), costituzionalmente tutelato (art. 81 e 97 Cost.), di cui occorre preservare effettività e funzionalità tramite il suo equilibrio.

Il precetto dell'equilibrio, infatti, presidia fondamentali valori costituzionali, espressi dagli articoli, 3, 2 e 1 Cost., che del medesimo precetto costituiscono la *ratio*.

Se da un lato, rispettare l'equilibrio di bilancio significa supportare con risorse effettive le politiche pubbliche democraticamente determinate, parallelamente, questo significa realizzare le condizioni affinché la Repubblica possa rimuovere «gli ostacoli di ordine economico e sociale, che, limitando di fatto la libertà e l'eguaglianza dei cittadini, impediscono il pieno sviluppo della persona umana», realizzando l'uguaglianza sostanziale dei cittadini (art. 3, comma 2, Cost.: cfr., Corte cost., sentt. n. 10/2016 e n. 70/2015).

Tale uguaglianza, tra l'altro, proprio grazie allo strutturale carattere temporale del bilancio, deve realizzarsi anche in chiave trans-generazionale. Poiché l'equilibrio "economico, finanziario e patrimoniale" deve essere realizzato "nel tempo" – attesa la già richiamata continuità degli esercizi finanziari e del bilancio (cfr., Corte cost., sent. n. 155/2015) – esso costituisce un dovere di "solidarietà politica, economica e sociale" delle generazioni presenti con quelle future (art. 2 Cost.).

Inoltre, il precetto di equilibrio, riguardato sotto il profilo della "salvaguardia di bilancio", costituisce uno strumento di verifica e misurazione della responsabilità dei soggetti investiti di 33 cariche pubbliche: la violazione dell'equilibrio, infatti, attiva un sistema di responsabilità giuridiche e politiche, attraverso cui il principio della legittimazione democratica delle istituzioni si rende effettivo (art. 1 Cost.).

4.7. Il Giudice delle leggi ha evidenziato la problematicità di soluzioni normative mutevoli che prescrivono il riassorbimento dei disavanzi in archi temporali molto vasti, oltre l'orizzonte del bilancio (cfr. Corte cost., sentt. n. 279/2016, n. 6/2017, n. 107/2016, n. 274/2017), sebbene non abbia escluso la possibilità di un «eccezionale misura legislativa per far fronte all'esigenza dello Stato di fronteggiare un problema non circoscritto al singolo ente. L'indirizzo della subentrata legislazione

prende in sostanza le mosse dal presupposto che in una fase di complesse operazioni di riaccertamento dei residui finalizzate a far emergere la reale situazione finanziaria degli enti, i disavanzi emersi non possano essere riassorbiti in un solo ciclo di bilancio ma richiedano inevitabilmente misure di più ampio respiro temporale (Corte cost., sent. n. 107/2016). Pertanto, al di fuori di un contesto giustificativo compatibile con i precetti costituzionali sopra richiamati, la copertura di disavanzi con regole straordinarie quanto ai tempi di rientro «diventerebbe un veicolo per un indebito allargamento – in contrasto con l'art. 81 Cost. – della spesa di enti già gravati dal ripiano pluriennale di disavanzi di amministrazione pregressi (in tal senso, Corte cost., sent. n. 279/2016).

In quanto eccezione al principio generale dell'equilibrio del bilancio», la disciplina straordinaria per il ripiano di tali disavanzi «è comunque di stretta interpretazione e deve essere circoscritta alla sola irripetibile ipotesi normativa del riaccertamento straordinario dei residui nell'ambito della prima applicazione del principio della competenza finanziaria potenziata, in ragione delle particolari contingenze che hanno caratterizzato la situazione di alcuni enti territoriali» (Corte cost., sent. n. 6/2017).

La costituzionalità di siffatte norme eccezionali, dunque, dipende dalla ragionevolezza del bilanciamento tra l'esigenza di assicurare il riequilibrio entro l'orizzonte temporale del bilancio e la *ratio* del precetto dell'equilibrio medesimo, in connessione con i precetti costituzionali cui è strumentale.

Tale ragionevolezza non sussiste, ad avviso della Sezione, con riguardo – anche in questo caso – al ripiano trentennale previsto per la rimodulazione/riformulazione di cui all'art. 1, comma 435, della l. n. 232/2016.

Segnatamente, oggetto del ripiano trentennale dell'art. 1, comma 435, della l. n. 232 del 2016: a) non è più il "maggiore disavanzo" prodotto dal passaggio alla nuova contabilità armonizzata, a fronte di istituti innovativi quale la competenza finanziaria rinforzata, il FCDE o il FR (art. 3, comma 16, del d.lgs. n. 118/2011 e correlato d.m. 2 aprile 2015). Si rammenta, che proprio nell'ottica di evitare abusi del riaccertamento straordinario, la giurisprudenza contabile ha dato dell'art. 3, comma 16 del d.lgs. n. 118/2011, nonché del connesso d.m. 2 aprile 2015, un'interpretazione costituzionalmente conforme, sancendo la non assorbibilità nel ripiano trentennale di disavanzi anteriori e non aventi causa nel mutamento del paradigma contabile (cfr. Corte conti, Sez. reg. contr. Campania n. 196/2015/PRSP, 250/2015/PRSP, n. 228/2015/PRSP, n. 217/2015/PRSP, n. 196/2015/PRSP, n. 162/2015/PRSP; SRC Marche n. 100/2016/PRSP; Sezione Autonomie n. 31/2016/FRG); b) non è nemmeno la parte dell'obiettivo di riequilibrio quantificato

con l'originario PRFP, il quale è stato assorbito negli stessi nuovi istituti contabili dell'armonizzazione sopra citati (FCDE e/o FR) come era nella logica dell'art. 1, comma 714, della l. n. 208/2015, nella sua originaria formulazione; c) nella vigente formulazione dell'art. 1, comma 714, della l. n. 208/2015, (oggetto del ripiano) è invece la quota di disavanzo che deriva dall'accertata inesigibilità di residui attivi emersa in sede di revisione straordinaria ai sensi dell'art. 243-*bis* comma 8, lett. e TUEL.

L'art. 1, comma 435, della l. n. 232/2016, dunque, sebbene preveda che la predetta "revisione straordinaria" debba risalire a data anteriore al "riaccertamento straordinario" (art. 3, comma 16, 38 del d.lgs. n. 118/2011) e che le modalità di ripiano siano proprio quelle previste per quest'ultimo (d.m. 2 aprile 2015), spezza il rapporto causale tra ripiano trentennale e mutamento del paradigma contabile (che invece era ancora presente nella precedente versione dell'art. 1, comma 714, l. n. 208/2015). Pertanto, con la nuova formulazione, il riaccertamento straordinario non è più causa, ma solo "occasione" del ripiano trentennale; infatti, la Corte dei conti non deve più verificare che tutto o parte del "maggiore disavanzo" ai sensi dell'art. 3, comma 16, del d.lgs. n. 118/2011, sia generato dagli stessi fenomeni di squilibrio già fatti oggetto del PRFP, ma deve prendere atto della semplice ascrivibilità del disavanzo rimodulato alla revisione straordinaria effettuata.

4.8. Ad avviso della Sezione la norma di legge indicata, della quale occorre fare applicazione, risulta in contrasto con gli artt. 97, 81, 3 e 2 Cost. posti a tutela degli equilibri di bilancio, sottraendo, peraltro, gli amministratori al vaglio della loro responsabilità politica e amministrativa (art. 1 Cost.).

Alla luce delle considerazioni che precedono, tuttavia, la Sezione ritiene al riguardo di riservarsi la valutazione finale all'esito del giudizio, di cui all'art. 148 *bis* tuel, dovendosi qui richiamare la disciplina dettata dal cpc (e richiamata dall'art. 102 del codice di giustizia contabile) e segnatamente all'art. 279 c.p.c comma 2, n. 4, la quale assegna forma di sentenza anche ai provvedimenti che decidono particolari questioni senza definire il giudizio.

5. Criticità relative alla composizione del risultato di amministrazione ai sensi dell'art. 186 del Tuel

In disparte la cennata questione su cui, come detto, la Sezione si riserva di definire il giudizio, dalla documentazione versata in atti, emergono comunque dei profili che attengono alla esistenza di relevantissime criticità che riguardano le singole poste che compongono il risultato di amministrazione ai sensi del citato art. 186 del Tuel, e la cui non corretta determinazione è fonte di squilibrio finanziario sostanziale.

A tal proposito, è necessario distinguere all'interno della formula definitoria

dell'art. 186 del tuel ,«[l]a quantificazione delle partite attive e passive che non abbiano un obiettivo riscontro finanziario- (...) che non può essere priva dell'analitica ricognizione dei relativi presupposti giuridici, poiché la loro applicazione al bilancio costituisce elemento indefettibile per determinarne e verificarne coperture ed equilibri»(Corte cost.6/2017)- ,da quelle come il fondo di cassa, in ordine al quale l'indefettibile accertamento trimestrale operato dall'organo di revisione fornisce il necessario supporto documentale su cui operare l'analisi della Sezione: analisi che viene influenzata e deve tenere conto sia dei fattori endogeni di alimentazione delle giacenze di cassa (che richiedono la cura puntuale e specifica delle entrate e della riscossione),sia dei fattori esogeni (come nel caso dell'anticipazione di tesoreria:art.222 del Tuel, o dell'anticipazione di liquidità: dl 35/2013, e "Fermo restando che non è comunque consentita alcuna utilizzazione delle anticipazioni di liquidità per modificare il risultato di amministrazione": Corte cost. 4/2020)

6. Efficacia del contrasto all'evasione tributaria

6.1. Il primo profilo, relativo all'indiscutibile esigenza di una cura maggiore – che emerge dalla acquisizione documentale di cui si darà conto - nella riscossione delle entrate per garantire un equilibrio non circoscritto al momento genetico del bilancio, ma anche necessariamente in chiave dinamica, appare alla base dello specifico approfondimento istruttorio volto a verificare l'efficacia dell'attività di contrasto all'evasione tributaria (Corte cost, sent. n. 250/2013).

Dall'esame della tabella 2.1 Sezione I.III del questionario, Gestione Finanziaria – Entrate, è emerso un significativo scostamento tra l'importo accertato e quello riscosso in materia di recupero evasione tributaria, in particolar modo per recupero IMU; infatti, a fronte di accertamenti complessivi per € 170.925,32, di cui € 136.526,67 solo per IMU, le riscossioni totali ammontano ad € 1.315,72, riferite esclusivamente a recupero TARSU/TIA/TARES; il FCDE accantonato in competenza è pari ad € 58.526,54 e a rendiconto ammonta ad € 95.410,74.

6.2. In sede istruttoria, a precisa richiesta del Magistrato istruttore, l'ente ha dichiarato quanto segue:

"La ragione della bassa percentuale di incassi rispetto agli accertamenti è conseguenza dell'emissione a fine anno degli avvisi di accertamento, conseguentemente parte dei relativi incassi hanno avuto luogo nelle annualità successive. La bassa capacità di riscossione delle entrate da accertamenti tributari in generale è principalmente conseguenza della situazione congiunturale economica perdurante oramai da diversi anni, per cui diversi contribuenti (sia privati che imprese) semplicemente non hanno le risorse per provvedere ai pagamenti, nonostante i solleciti bonari o le iscrizioni a ruolo. Al fine di ottenere una miglior

capacità di riscossione si sta tentando di ridurre i tempi di emissione di avvisi di accertamento, solleciti ed iscrizione a ruolo rispetto all'anno di commissione della violazione”.

“Si ritiene in ogni caso di specificare che è volontà della presente amministrazione, da poco insediatasi, quella di enfatizzare la fase dell'entrata, dando impulso all'attività di contrasto all'evasione tributaria, migliorando la capacità di riscossione delle entrate correnti (anche ricorrendo a strumenti regolamentari - ad esempio introducendo la possibilità di revoca di autorizzazioni al commercio o l'esclusione dall'accesso di contributi e provvidenze per soggetti inadempienti rispetto agli obblighi tributari - o al potenziamento degli uffici comunali preposti) e reperendo ulteriori fonti di entrata che possano affiancarsi a quelle già individuate dalle precedenti amministrazioni (per esempio la produzione di energia elettrica)”.

“Al fine di rendere maggiormente efficace e rapido il recupero dell'evasione tributaria, a fine 2019 è stato affidato ad una società esterna l'incarico di gestione di supporto nell'attività di riscossione dei tributi. In particolare, con riferimento all'anno d'imposta 2014, sono stati emessi avvisi di accertamento per complessivi euro 212.998 così suddivisi: Avvisi TARI € 59.959; Avvisi IMU €137.462; Avvisi TASI € 15.580”.

6.3. La risposta fornita dal Comune conferma il deludente esito dell'attività di recupero delle entrate messa in campo fino ad oggi; le generiche motivazioni addotte, reiterate, peraltro, rispetto alle annualità precedenti, nonché le misure individuate per superare l'annosa problematica, ancora in fase di mera dichiarazione d'intenti, non rappresentano, *per tabulas*, la concreta ed efficace risposta che la situazione dell'Ente richiederebbe.

La Sezione sottolinea che è “del tutto evidente che la capacità di escutere i debitori non dipende solo dalla situazione economica dei membri della collettività, ma anche e soprattutto dall'efficienza amministrativa dell'ente locale e dei propri uffici preposti alla riscossione” (Corte cost., sent.4/2020, punto 4.2.1 del *Considerato in diritto*); e, ancora, che una scarsa capacità di riscossione è un problema prevalentemente organizzativo, diverso da quello eventualmente legato all'insufficienza strutturale del gettito fiscale ad assicurare i servizi essenziali; problema, quest'ultimo, cui spetta agli organi politici dell'Ente far fronte, ove lo ritengano opportuno, nell'ambito della loro autonomia e discrezionalità.

Le acquisizioni istruttorie hanno confermato pertanto un'indiscutibile carenza dell'attività di recupero dell'evasione tributaria, evidenziando un oggettivo ritardo nell'attività di recupero coattivo.

Osserva inoltre, in via generale, che la particolare cura per le entrate in

questione comporta la censurabilità 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 Cost.) e la cui inosservanza determina, sul piano sostanziale, sperequazioni non accettabili rispetto a chi osserva tempestivamente e scrupolosamente gli obblighi medesimi, nonché riflessi irrazionali sul piano della sana gestione.

Carenze del momento accertativo del recupero dell'evasione tributaria, divengono quindi in quest'ottica un comportamento censurabile, antitetico rispetto ai parametri disegnati dalla Carta costituzionale e dei principi contabili ad essi sottesi: osta a ciò, del resto, l'indefettibile principio generale dell'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. 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 e della necessità che l'azione del comune sia tempestivamente volta ad evitare la prescrizione del credito tributario, con pregiudizio per gli interessi erariali. In riferimento a ciò appare chiaro che la tenuta del bilancio è suscettibile di subire una potenziale compromissione, considerato che la criticità rappresentata potrebbe determinare comunque una sensibile attenuazione della possibilità per l'Ente di far fronte alle proprie obbligazioni per il venir meno di entrate proprie.

7. Residui attivi e passivi vetusti

Dalle risultanze contabili, ed in particolare dal prospetto qui sotto riportato, emerge la permanenza di una cospicua mole di residui attivi vetusti, pari a € 1.490.007,23 nonché di una massa di residui passivi vetusti, la cui entità avrebbe dovuto essere oggetto di smaltimento per effetto dell'erogazione della anticipazione di liquidità ai sensi del dl 35/2013 e ss.mm.ii

Residui nel Risultato di amministrazione a rendiconto 2017

	Gestione residui	Gestione competenza	Totale
Residui attivi	€ 1.490.007,23	€ 1.902.130,94	€ 3.392.138,17
Residui passivi	€ 1.299.139,25	€ 2.460.306,56	€ 3.759.445,81

Su un piano strettamente contabile, la Sezione sottolinea che il legislatore, al fine di conferire veridicità ed attendibilità al bilancio dell'ente, ha stabilito che, al

termine di ciascun esercizio, prima dell'inserimento nel conto del bilancio dei residui attivi e passivi, l'ente deve procedere ad una particolare operazione di riaccertamento, che, in relazione a quelli attivi, consiste nel riesame delle ragioni creditorie dell'ente, al fine di decidere se mantenere il residuo, in tutto o in parte, nel bilancio dell'ente (art. 228 del TUEL). Considerata la finalità della norma, deve trattarsi di un controllo sostanziale e non solo formale. L'ente non può limitarsi a verificare che persista: a) il titolo giuridico del credito; b) l'esistenza del debitore; c) e rimanga inalterata la quantificazione del credito, ma deve anche accertare d) l'effettiva riscuotibilità dello stesso e 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 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.

È del resto noto che il mantenimento di residui attivi inesigibili o di dubbia esigibilità è idoneo ad influenzare negativamente il risultato di amministrazione e la sussistenza degli equilibri di bilancio, nonché la stessa attendibilità del rendiconto dell'ente e configura un'irregolarità contabile alla quale occorre porre rimedio, anche perché, come si è detto, può incidere sull'esistenza stessa dell'avanzo di amministrazione che deve essere effettivo e reale.

La Sezione sottolinea altresì che solo un'accurata e ponderata attività di previsione "a monte" e di accertamento nel corso dell'esercizio (e non alla fine dello stesso) può preservare l'ente locale dall'irregolare "accumulo" di residui attivi che, se di rilevante consistenza e difficile, se non impossibile, riscuotibilità, possono incidere in maniera determinante sull'effettiva disponibilità di cassa dell'ente, rendendo maggiormente difficoltoso l'obiettivo del perseguimento di una duratura sana gestione.

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

8. Tensioni di cassa

La descritta situazione di grave criticità, come sottolineato in precedenza, relativa alla presenza di un anomalo accumulo di residui attivi su cui si fonda

l'equilibrio di bilancio, in quanto di difficile riscossione, appare infatti corroborata dall'avvenuto accertamento in sede istruttoria di situazioni di tensione di cassa e addirittura di una costante illiquidità (su cui v. oltre al punto 8.1.1.), che potrebbero disvelare una ben più significativa situazione di non corretta rappresentazione contabile delle poste di bilancio, non solo a competenza ma anche a residuo.

8.1. Ricorso all'anticipazione di tesoreria

8.1.1. L'esame del questionario sul rendiconto ha confermato in primo luogo il ricorso dell'Ente all'utilizzo dell'anticipazione di tesoreria anche nell'anno 2017, per tutto l'anno, per un importo complessivo di € 2.924.514,67, con rilevanti importi non restituiti al 31 dicembre (€ 1.216.059,75), come risulta dagli atti e confermato dall'Ente nella risposta alla richiesta di chiarimenti istruttori. Le somme maturate a titolo di interessi passivi ammontano ad € 14.219,40. Tale fenomeno, di per sé grave, risulta ulteriormente preoccupante in considerazione della sua reiterazione negli anni, (la problematica è già stata segnalata da questa Sezione con delibb. n. 284/2012/PRSP, n. 145/2014/PRSP, n. 111/2015/PRSP e n. 88/2016/PRSP, in sede di esame, rispettivamente, dei consuntivi dal 2010 al 2013 e le cui argomentazioni si richiamano integralmente) e rivela inequivocabilmente che si tratta di un evento non riconducibile a cause eccezionali, ma ad anomalie di gestione ripetute che l'ente, comunque, non sembra aver individuato ed analizzato correttamente, ovvero non sembra aver voluto correggere, ponendo in essere quei provvedimenti necessari ad un progressivo miglioramento della situazione; a conferma di ciò, nella tabella sottostante si riporta l'andamento dell'anticipazione di tesoreria per gli anni dal 2015 al 2018:

	2015	2016	2017	2018
Importo dell'anticipazione complessivamente concessa ai sensi dell'art. 222 Tuel	3.440.977,03	3.219.234,36	2.924.514,67	3.214.076,25
Giorni di utilizzo	365	365	365	365
Importo dell'anticipazione non restituita al 31/12	287.488,09	784.163,14	1.216.059,75	1.022.951,97
Importo delle somme maturate a titolo di interessi passivi al 31/12	6.371,85	6.697,28	14.219,40	10.346,04

Dai dati esposti, risulta *ictu oculi* un peggioramento del *trend*, dall'esercizio

2017, con riferimento alla quota dell'anticipazione non restituita al 31 dicembre.

Ciò è confermato anche dallo sfioramento del parametro n. 9 di riscontro della situazione di deficiarietà strutturale, di cui al d.m.18 febbraio 2013, che rileva i valori di anticipazione di tesoreria non rimborsata superiori al 5% delle entrate correnti; per il comune di San Leo, nel 2017, tale percentuale si attesta al 35,63%.

In sede istruttoria il comune di San Leo, lungi dall'individuare, come già sottolineato in precedenza, misure atte al superamento della problematica, ha dichiarato di prevedere, per le annualità future, "una continuità del ricorso a tale strumento, anche se per importi decisamente inferiori rispetto a quelli al 31/12/2017, stante la necessità di provvedere al pagamento dei debiti commerciali entro i termini di legge come previsto dal piano di rientro dal disavanzo di cui all'articolo 1, comma 435, della legge di bilancio 2017. L'utilizzo dell'anticipazione di tesoreria, anche mantenendo l'attuale capacità di riscossione, dovrebbe diminuire a seguito del completo ammortamento di diversi mutui in essere per gli anni tra il 2020 ed il 2022. Le scadenze del 30 giugno e 30 dicembre di ogni anno sono infatti periodi in cui si determina un maggior utilizzo dello strumento. Un ulteriore miglioramento sarebbe possibile tramite una miglior *performance* relativa alla capacità di riscossione, o, più marcatamente, tramite il reperimento di risorse straordinarie destinate esclusivamente al rientro anticipato del disavanzo più volte citato". L'ente allega inoltre, a riscontro di specifica richiesta, tabella con i risultati delle verifiche di cassa trimestrali del 2019, che riporta un risultato positivo al 31 dicembre 2019 per € 2.133.236,93, facendo peraltro presente che "i saldi sono largamente influenzati dai trasferimenti per contributi messa in sicurezza edifici e territorio (€ 580.000,00 il 01/08 ed € 1.740.000,00 il 02/12), per cui in assenza di tali accrediti il saldo del conto di tesoreria al 31 dicembre 2019 sarebbe stato negativo per circa 200 mila euro, in misura decisamente inferiore rispetto al 31/12/2017".

8.1.2. Nel prendere atto della situazione, il Collegio non può esimersi dal rammentare che l'art. 222 del Tuel e l'art. 3, comma 17, della legge 350/2003 consentono il ricorso all'anticipazione di tesoreria, che è una forma di contrazione di debito a breve termine sottratta ai limiti di destinazione alle spese di investimento posti dall'art. 119, ultimo comma, della Costituzione, per "superare una momentanea carenza di liquidità" e finalizzato a fronteggiare momentanee ed improrogabili esigenze di cassa derivanti dallo sfasamento cronologico che può verificarsi tra pagamenti e riscossioni.

In particolare, come noto, l'art. 222 del Tuel prevede che il tesoriere, a seguito di richiesta dell'Ente corredata da una deliberazione della Giunta comunale, possa concedere anticipazioni di tesoreria entro il limite massimo di legge delle entrate

riferite ai primi tre Titoli, accertate nel penultimo anno precedente la richiesta.

Sulla somma concessa in anticipazione maturano interessi passivi per il periodo nel quale essa viene effettivamente utilizzata.

La ragione della previsione di questa possibilità di ricorso a risorse finanziarie messe a disposizione da parte del tesoriere è quella di sopperire a momentanee carenze di liquidità e, pertanto, si tratta di una forma di finanziamento che non è riconducibile all'indebitamento (art. 3, comma 17, della legge n. 350 del 2003).

L'anticipazione di tesoreria può essere utilizzata unicamente per far fronte a divergenze temporanee nei flussi di entrata e di spesa che abbiano carattere contingente e che devono essere ricondotti ad un corretto equilibrio finanziario nel corso dell'esercizio, non potendo essere utilizzata per sanare situazioni di alterazione della gestione che comportino la sussistenza di situazioni di disavanzo.

L'interazione di tale norma con la competenza finanziaria potenziata ha generato la soluzione – che dovrebbe essere assolutamente transitoria – di dare evidenza giuridica alla diacronia tra riscossioni e pagamenti, quando la scadenza dei crediti risulti successiva a quella delle obbligazioni passive e l'incognita della solvibilità dei debitori incida in modo rilevante sull'equilibrio dei flussi finanziari nel corso di un solo esercizio.

Tale soluzione consiste nel consentire il ricorso all'anticipazione di tesoreria per il periodo intercorrente tra l'esercizio interessato alla diacronia e quelli successivi in cui la sua copertura diviene, al contrario, indefettibile.

8.1.3. Il fatto che il Comune, ormai da molti anni contragga anticipazioni di tesoreria per l'intera annualità, per importi significativi e con altrettanto significative quote non restituite a fine anno, ha trasformato tale istituto da strumento di correzione degli squilibri temporali tra riscossioni e pagamenti in una forma d'indebitamento vero e proprio, gestito in alternativa al debito commerciale.

Tale operazione, quando si verifica senza soluzione di continuità, costituisce comportamento difforme dai criteri di una sana e prudente gestione finanziaria e, per l'assenza del presupposto della temporaneità del deficit di cassa, rappresenta un sintomo di probabile violazione della regola aurea di destinazione dell'indebitamento alle spese d'investimento.

8.1.4. Il Collegio rileva quindi che il ricorso a questa particolare forma di finanziamento reiterata nel tempo, come in questo caso, oltre a produrre un aggravio finanziario per l'ente, conferma la presenza di latenti squilibri nella gestione in particolare dei residui. La circostanza, in particolare, della crescita del *trend* negativo degli importi non restituiti dell'anticipazione di tesoreria, oltre a disvelare una situazione di grave criticità della tenuta effettiva degli equilibri in chiave dinamica,

può configurare una violazione del disposto dell'art. 119, sesto comma, della Costituzione che consente agli enti territoriali di ricorrere al debito solo per finanziarie spese di investimento. È utile sottolineare infatti come l'inidoneità dell'anticipazione a rimuovere situazioni di deficit strutturale risulta non solo implicitamente dal contrasto formale con il precetto contenuto nell'art. 119, sesto comma, Cost., ma anche da dati elementari dell'esperienza, secondo cui solo un investimento efficace può compensare in positivo l'onere debitorio sotteso alla sua realizzazione. In tale contesto, infatti, risulta «di chiara evidenza che destinazioni diverse dall'investimento finiscono inevitabilmente per depauperare il patrimonio dell'ente pubblico che ricorre al credito» (Corte cost., sent. n. 188/2014), custodendo tale precetto interessi costituzionali orientati alla cura della sana gestione finanziaria (*ex plurimis*, Corte cost. sent. n. 18/2019).

Il probabile finanziamento della spesa di parte corrente grazie al ricorso allo strumento dell'indebitamento garantito dall'anticipazione di tesoreria ne sottolinea dunque la connotazione patologica, violativa del citato disposto dell'art. 119 Cost, e ne richiede quindi la doverosa notizia alla Procura della Corte dei conti.

A margine di questa considerazione, occorre rilevare che la deficitaria situazione di cassa dell'ente appare viepiù aggravata dal fatto che l'esatta quantificazione delle giacenze di cassa dovrebbe risentire, comunque e per definizione, della necessaria contabilizzazione tra le parti attive del rendiconto delle anticipazioni di liquidità, in quanto già facenti parte del fondo di cassa di fine esercizio (Corte cost., sent. n. 4/2020) : la paradossale situazione di crisi di liquidità dell'ente potrebbe quindi verosimilmente essere dovuta al fatto che la predetta anticipazione non si è limitata (in precedenza e nei precedenti cicli di bilancio) a determinare il naturale incremento del saldo di cassa di fine esercizio, ma è stata impiegata anche per scopi eccentrici rispetto a quelli del dl 35/2013 (dilatando la spesa, anziché provvedere a pagare debiti pregressi) , così contraddicendo il presupposto funzionale del fondo stesso, che è quello di riallineare nel tempo la cassa degli enti strutturalmente deficitari con la competenza (Corte cost., sent. n. 181 del 2015), dal momento che le anticipazioni di liquidità altro non costituiscono che anticipazioni di cassa di più lunga durata temporale rispetto a quelle ordinarie.

In occasione della risposta a questa delibera, ai fini e ai sensi dell'art. 148 bis Tuel, l'Ente produrrà comunque specifica documentazione che dimostri in modo analitico la correlazione tra spesa erogata con l'anticipazione di liquidità, la sua corretta contabilizzazione secondo le indicazioni della Corte dei conti (Sezione aut. deliber. n.31/2015 e n. 28/2017) e la sua finalizzazione al pagamento di debiti pregressi.

Analoga specifica documentazione dovrà essere prodotta per l'anticipazione di tesoreria, volta a dimostrare la sua finalizzazione non solo a esigenze contingenti di liquidità, ma anche – per la parte non restituita- al pagamento di debiti di parte capitale.

Rileveranno ulteriormente, a questo proposito, le indicazioni, ove avvenute, nei verbali di verifica di cassa effettuate dall'organo di revisione.

8.2. Ingente mole di residui passivi - Sforamento del parametro n. 4 di riscontro della situazione di deficitarietà strutturale di cui al d.m.18 febbraio 2013

8.2.1 Accanto alle descritte situazioni di criticità, deve essere rilevato lo sforamento del parametro di deficitarietà strutturale n. 4, di cui all'apposita tabella approvata con decreto del Ministro dell'interno di concerto con il Ministro dell'economia e delle finanze in data 18 febbraio 2013: volume dei residui passivi complessivi provenienti dal titolo I superiore al 40 per cento degli impegni della medesima spesa corrente.

Si sottolinea che, nel caso di San Leo, il valore riscontrato (63,64%), che restituisce la misura degli impegni non onorati dall'Ente, con contestuale formazione di residui passivi, si rivela particolarmente elevato, nonostante il massiccio ricorso all'anticipazione di tesoreria per sopperire alla carenza di liquidità e far fronte ai pagamenti (trattato in precedenza).

Sul punto, il Collegio osserva in via generale, che una corretta rappresentazione della gestione esige la puntuale osservanza delle regole e delle disposizioni dettate in materia di bilanci pubblici ed in particolare di quelli comunali. Con specifico riferimento ai residui passivi, è da sottolineare come essi concorrano a formare il risultato di amministrazione (art. 186 del T.U.E.L.). Al fine di conferire veridicità ed attendibilità al bilancio dell'Amministrazione locale, infatti, il legislatore ha stabilito che, al termine di ciascun esercizio, prima dell'inserimento in bilancio dei residui passivi, l'ente debba procedere ad una specifica operazione di riaccertamento tesa a verificare le posizioni debitorie. L'ente cioè (come già evidenziato al precedente punto 7.3.), non può limitarsi a verificare la ragione, il titolo giuridico, la giustificazione dei debiti esistenti, ma deve accertare l'effettivo obbligo di pagare il debito, attraverso un prudente apprezzamento dell'esistenza dei requisiti essenziali previsti dall'ordinamento. Il mantenimento in bilancio dei residui passivi datati nel tempo incide sull'attendibilità del risultato contabile di amministrazione e sulla formazione di un avanzo di amministrazione effettivamente esistente (art. 187 e 228, comma quarto, del T.U.E.L.), che rappresenta un volume di disponibilità finanziaria che si trasformerà in effettiva disponibilità liquida nel momento in cui saranno estinti i

debiti. In ogni caso, al fine di garantire gli equilibri della gestione finanziaria, in presenza di residui passivi, risalenti anni indietro nel tempo e di dubbia sussistenza, occorre attivare per tempo idonee procedure di ricognizione e verifica delle singole posizioni debitorie 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 passivi, finalizzata a mantenere in bilancio solo quelle per le quali il pagamento possa essere previsto con un ragionevole grado di certezza.

8.2.2. La Sezione ribadisce conclusivamente che, nella fattispecie, il calcolo del risultato di amministrazione viene influenzato dalla presenza di un fondo cassa, la cui quantificazione risente del mancato o ritardato smaltimento di poste passive, come accertato in precedenza, nonché di una massa di residui attivi e passivi non adeguatamente e tempestivamente eliminati, ed è questo il motivo per cui l'ente ricorre ad una costante anticipazione di tesoreria, senza nemmeno riuscire a restituirla : con ciò compromettendo in modo assolutamente evidente la tenuta degli equilibri di bilancio e anzi affidando ai futuri cicli di bilancio la creazione di nuovi debiti derivanti dalla necessaria iscrizione dei residui passivi per effetto della mancata restituzione dell'anticipazione di tesoreria (in disparte la illiceità di un siffatto comportamento per la evidente violazione dell'art. 119 cost. e la palese eterogenesi dello strumento dell'art. 222 tuel rispetto al fine specifico, delineato dalla norma, di sopperire alla liquidità mancante nel breve periodo e non già di indebitamento, oltretutto per la parte corrente).

Qualora un ente locale si trovi – per una serie di motivazioni eccezionali – in forte squilibrio di cassa a tal punto che alla data del 31 dicembre dell'anno di riferimento il saldo di cassa risulta negativo, l'importo che il prospetto di cui alla suddetta tabella allegata allo schema del rendiconto di gestione deve riportare è comunque zero. In questo caso, come si vedrà, da un punto di vista contabile le eventuali anticipazioni non restituite al tesoriere al 31/12, si trasformano in un residuo passivo pari esattamente al rimborso delle somme dovute (così che gli incassi avuti nell'anno successivo saranno, pertanto, obbligatoriamente destinati *in primis* al rimborso dell'anticipazione non restituita al 31/12).

In occasione della risposta a questa delibera, ai fini e ai sensi dell'art. 148 bis Tuel, l'Ente produrrà specifica documentazione che dimostra l'avvenuta creazione del residuo passivo.

9. Mancata costituzione del fondo pluriennale vincolato

9.1. Dall'esame del questionario è emersa la mancata costituzione del fondo pluriennale vincolato (di seguito, FPV), sia di parte corrente che di parte capitale, per

l'esercizio 2017 (come, peraltro anche nell'anno precedente e in quello successivo), rilevante ai fini della composizione del risultato di amministrazione, ai sensi della norma citata; di contro, il prospetto allegato b) al rendiconto 2017 - composizione per missioni e programmi del fondo pluriennale vincolato - riporta un valore di € 8.190,28, tutto di parte capitale.

9.2. In proposito, la Sezione sottolinea che il principio della competenza potenziata prevede che il fondo pluriennale vincolato sia uno strumento di rappresentazione e previsione delle spese pubbliche territoriali che evidenzia con trasparenza ed attendibilità il procedimento di impiego delle risorse acquisite dall'ente che richiedono un periodo di tempo ultrannuale per il loro effettivo utilizzo; in quest'ottica, ai fini di una verifica della congruità della formazione del fondo pluriennale, assume valore strategico la sussistenza e l'aggiornamento del cronoprogramma della spesa che indichi gli esercizi in cui l'obbligazione giuridica andrà a scadere e diverrà esigibile; in particolare, per la redazione del cronoprogramma è necessaria un'attenta regolamentazione dell'attività amministrativa dell'Ente.

Va inoltre ricordato che lo scopo del fondo pluriennale vincolato - come risultante dal d.lgs. n. 118/2011, da cui emerge una "definizione identitaria univoca dell'istituto, la cui disciplina è assolutamente astretta dalla finalità di conservare la copertura delle spese pluriennali" - è di offrire copertura alle obbligazioni e agli impegni legittimamente assunti dall'ente territoriale e pertanto il vincolo pluriennale è rivolto alla conservazione delle risorse necessarie per onorare le relative scadenze finanziarie (Corte cost., sent. n. 247/2017, punto 9 del *Considerato in diritto*).

Come è noto, il Fondo Pluriennale Vincolato "serve a garantire gli equilibri del bilancio nei periodi intercorrenti tra l'acquisizione delle risorse ed il loro impiego" (Corte cost., sent. n. 6/2017). La logica del nuovo sistema, introdotto dal d.lgs. n. 118/2011, è quella infatti di dare evidenza contabile e rilevanza giuridica ad alcune diacronie intercorrenti tra la realizzazione delle entrate e l'erogazione delle spese. Esso è costituito da risorse accertate, destinate al finanziamento di obbligazioni passive dell'ente già impegnate, ed esigibili in esercizi successivi a quello in cui è accertata l'entrata (allegato 4/1, punto 9.8, del d.lgs. n. 118 del 2011). Più specificamente, "il fondo pluriennale vincolato è determinato per un importo pari alle spese che si prevede di impegnare nel corso del primo anno considerato nel bilancio, con imputazione agli esercizi successivi e alle spese già impegnate negli esercizi precedenti con imputazione agli esercizi successivi a quello considerato. La copertura della quota del fondo pluriennale vincolato riguardante le spese impegnate negli esercizi precedenti è costituita dal fondo pluriennale iscritto in entrata, mentre la

copertura della quota del fondo pluriennale vincolato riguardante le spese che si prevede di impegnare nell'esercizio di riferimento con imputazione agli esercizi successivi, è costituita dalle entrate che si prevede di accertare nel corso dell'esercizio di riferimento" (Corte cost., sent. n. 247/2017, punto 9.1 del *Considerato in diritto*).

Come sottolineato dalla deliberazione n. 4/SEZAUT/2018/FRG della Sezione autonomie, ai fini di una verifica della congruità della formazione del fondo pluriennale, rappresentano elementi fondamentali, tra gli altri:

1. l'esistenza dell'accertamento di entrata che rileva l'obbligazione giuridica perfezionata, scaduta ed esigibile; obbligazione che costituisce fonte di copertura della spesa a carattere pluriennale e adempimento ricognitivo che segna la "separazione" tra il momento dell'accertamento dell'entrata e quello dell'imputazione della spesa;

2. l'esistenza dell'impegno in uscita che legittima la formazione del fondo pluriennale vincolato;

3. la sussistenza della prenotazione di impegno per gara bandita nel caso di lavori pubblici; prenotazione che dovrà tradursi in obbligazione giuridica perfezionata nel corso dell'esercizio successivo a quello dell'avvio del processo di gara;

4. la sussistenza del cronoprogramma della spesa che indichi gli esercizi in cui l'obbligazione giuridica perfezionata andrà a scadere e diverrà esigibile.

9.3. In sede di approfondimento istruttorio, l'ente ha confermato per il 2017 l'importo (irrisorio) di € 8.190,28 di iscrizione a FPV, provvedendo alla correzione del questionario, mentre rimane confermata la mancata valorizzazione del Fondo per le annualità 2016 e 2018, senza che siano state fornite le richieste motivazioni.

9.4. Si sottolinea come la situazione contabile del Comune sembra confliggere con la logica del nuovo sistema della competenza potenziata, che è quella di «dare evidenza contabile e rilevanza giuridica ad alcune diacronie intercorrenti tra la realizzazione delle entrate e l'erogazione delle spese» (Corte cost., sent. 6/2017, punto 3 del *Considerato in diritto*).

Il vero significato del Fondo pluriennale vincolato è infatti programmatico e di controllo: rappresentare e gestire, in modo responsabile e controllato, il divario temporale esistente tra il momento del reperimento delle entrate, di norma vincolate, e quello del loro utilizzo per il raggiungimento delle finalità istituzionali, legate all'esercizio delle funzioni fondamentali dell'ente (in questo senso, si veda Corte dei conti, Sezione autonomie n. 4/2015 "Linee di indirizzo per il passaggio alla nuova contabilità delle Regioni e degli Enti locali (d.lgs. n. 118/2011, integrato e corretto dal d.lgs. n. 126/2014)", p. 6.

Proprio per questo, le Linee guida e il relativo questionario per gli organi di

revisione economico finanziaria degli enti locali per l'attuazione dell'articolo 1, commi 166 e seguenti della legge 23 dicembre 2005, n. 266 - rendiconto della gestione 2017 - richiedono che le riserve conservate nel fondo pluriennale vincolato debbano essere assoggettate ad una rigorosa verifica in sede di rendiconto, che onera l'ente a effettuare una più puntuale programmazione che non si limiti a una burocratica imputazione al singolo esercizio.

9.5. La Sezione sottolinea quindi come la rilevata criticità palesi l'assenza della applicazione dei principi dell'armonizzazione contabile, che, funzionali non solo al buon andamento, ma segnatamente al calcolo del risultato di amministrazione dell'ente, indicatore contabile decisivo ai fini del giudizio sull'equilibrio di bilancio, declinano in concreto la corretta imputazione delle poste contabili secondo i canoni dell'esigibilità e della necessaria correlazione alla scadenza dell'obbligazione (cfr., precedente punto 3.2.).

Al riguardo, va rimarcato che la mancata osservanza dei predetti principi di armonizzazione contabile, con specifico riferimento alla costruzione del Fondo Vincolato Pluriennale, determina, in concreto l'assenza di un risultato univoco di amministrazione, con violazione dei principi di contabilità pubblica: a) della veridicità, intesa come conformità delle scritture contabili a poste effettive; b) della chiarezza e della pubblicità, posti a garanzia della leggibilità delle poste contabile da parte dei cittadini; c) dell'affidabilità, inteso come garanzia di regolarità degli atti procedurali di spesa seguiti dall'amministrazione (Corte cost., sent. n. 138/2010).

Di qui l'incongruità degli elementi aggregati per il suo calcolo tale da ledere la portata sostanziale che il rendiconto riveste in riferimento ai risultati dai quali scaturisce la gestione finanziaria successiva, e in definitiva il principio di trasparente, corretta, univoca, sintetica e inequivocabile indicazione del risultato di amministrazione e delle relative componenti di legge (Corte cost., sentt. n. 49/2018; n. 274/2017).

10. Criticità relative alla composizione del risultato di amministrazione ai sensi dell'art. 187 del Tuel

Sotto un diverso profilo, l'approfondimento svolto sui contenuti del questionario conferma il delineato quadro istruttorio caratterizzato dalla illustrata compromissione potenziale degli equilibri di bilancio, in relazione alla circostanza che il risultato di amministrazione deve essere, innanzi tutto, «coerente con i profili giuridici inerenti alle partite creditorie e debitorie» e la distinzione in «fondi liberi, accantonati, destinati agli investimenti e vincolati, non fa altro che conferire codificazione a principi enunciati da questa Corte [...] senza intaccare la natura

"mista", finanziaria e giuridica, delle componenti del risultato di amministrazione». (Corte cost., sent. n. 274/2017, punto 3 del *Considerato in diritto*).

La Sezione rileva come la nuova disciplina preveda una separata evidenza per le quote vincolate e accantonate: tali partite, infatti, necessitano di essere garantite da adeguate risorse loro specificamente destinate in conformità ai principi della copertura economica (Corte cost., sent. n. 274/2017), così che la loro sottostima, ove disvelata, evidenziando un miglioramento fittizio del risultato di amministrazione e in tal modo violando l'equilibrio strutturale del bilancio, provocando cioè un indebito incremento della capacità di spesa dell'ente locale (Corte cost., sent. n. 4/2020), conduce alla emersione di un disavanzo sostanziale di amministrazione.

Le criticità di seguito illustrate, che si pongono in conflitto con la corretta applicazione dei principi dell'armonizzazione contabile nella loro declinazione funzionale al fondamentale rispetto dei canoni costituzionali anzidetti, si inscrivono pertanto nel novero dei fattori di possibile perturbazione degli equilibri di bilancio (Corte cost., sent. n. 70/2012) in riferimento ai profili testé evidenziati.

Dalla documentazione istruttoria in atti, emerge peraltro che la parte disponibile del risultato di amministrazione è negativa per € 1.852.711,10 (cfr. *supra*, punto 3), mentre la parte accantonata è riferita principalmente al Fondo crediti di dubbia esigibilità e al Fondo anticipazioni di liquidità *ex lege* n. 35/2013 e succ., nonché, marginalmente, ad altre poste di cui si dà ora conto.

11. Quantificazione del fondo crediti di dubbia esigibilità (FCDE)

11.1. La documentazione contabile esaminata, conferma che la illustrata, significativa presenza di residui attivi mantenuti nel conto del bilancio, denotando una difficoltà del Comune nella riscossione delle entrate proprie, rischia di alterare la reale rappresentazione degli equilibri di bilancio del Comune medesimo, nella misura in cui i crediti di difficile riscossione non siano compensati da congrui accantonamenti nel risultato di amministrazione dell'esercizio. Nel nuovo ordinamento contabile, infatti, una delle finalità attribuite dal legislatore all'accantonamento dell'avanzo di amministrazione mediante costituzione del fondo crediti di dubbia esigibilità è quella di scongiurare che un ente locale assuma impegni di spesa a fronte di entrate di difficile riscossione. La logica del nuovo sistema della competenza potenziata è infatti quella di «dare evidenza contabile e rilevanza giuridica ad alcune diacronie intercorrenti tra la realizzazione delle entrate e l'erogazione delle spese» (Corte cost., sent. n. 247/2017, punto 3 del *Considerato in diritto*).

La condivisa preoccupazione per il perseguimento di un obiettivo duraturo di sana gestione sembra trasparire chiaramente, sulla base della documentazione acquisita, anche dal disposto accantonamento a fondo crediti di dubbia esigibilità

ammontante ad € 319.815,52 calcolato peraltro con il metodo semplificato.

11.2. In sede di approfondimento istruttorio la Sezione ha chiesto al Comune di esplicitare la modalità di calcolo utilizzata per la determinazione del FCDE, fornendo un puntuale e analitico dettaglio, sia sulla base del metodo semplificato sia con il metodo ordinario, al fine di consentire un raffronto fra le grandezze. L'Ente ha fornito, in risposta, i riscontri richiesti, sulla base dei quali il FCDE, calcolato con il metodo semplificato, ammonta ad € 319.816,02 (importo, quest'ultimo, leggermente differente rispetto a quello risultante dai documenti contabili dell'ente), mentre se calcolato con il criterio ordinario della media semplice, ammonterebbe a € 353.430,31.

11.3. Pur rilevando che la scelta del metodo di accantonamento appartiene alla discrezionalità dell'ente, la Sezione rileva che il calcolo effettuato con il metodo ordinario della media semplice avrebbe richiesto un accantonamento ulteriore, pari ad € 33.614,29, e che tale metodo diviene l'unico utilizzabile a partire dall'esercizio 2019 per effetto di quanto previsto al punto 3.3. del principio contabile applicato concernente la contabilità finanziaria, come modificato dal dm 20 maggio 2015; d'altra parte, ciò avrebbe l'effetto, per il comune di San Leo di pregiudicare in modo significativo la realizzazione della quota annuale di ripiano del disavanzo (prevista in € 70.460,96).

11.4. Il Collegio ritiene comunque di rammentare al riguardo, in primo luogo, come il FCDE ha la funzione di precludere l'impiego di risorse di incerta acquisizione ed è un fondo rettificativo, in diminuzione di una posta di entrata, finalizzato a correggere il valore nominale dei crediti dell'ente in relazione alla parte di essi che si prevede di non incassare in corso di esercizio (Corte cost., sent. n. 279/2016), proprio al fine di evitare un risultato di amministrazione negativo a seguito delle eventuali minusvalenze derivanti dalla riscossione dei crediti soltanto parziale. Atteso il ruolo strategico del FCDE nell'ambito del principio di competenza finanziaria rafforzata - è essenziale che lo stesso abbia un'applicazione estesa, limitando quanto più possibile le tipologie di entrate escluse dal calcolo dello stesso. Nella contabilità armonizzata, infatti, il FCDE serve a garantire che gli accertamenti di entrate per le quali non vi è certezza in merito alla integrale riscuotibilità siano parzialmente sterilizzati al fine di evitare un incremento non sostenibile dei margini di spese, con ciò preservando l'equilibrio di bilancio e la sana e prudente gestione (cfr. Corte conti, Sez. Reg. di controllo Abruzzo, delib. n. 119/2018).

Si tratta quindi "di una regola che inverte l'applicazione del principio di prudenza nella stima delle risorse disponibili. Come semanticamente specificato, il fondo rende inerte, cioè inutilizzabile, una quota delle risorse risultanti da parte

entrata, in misura proporzionale all'andamento della riscossione che ha caratterizzato l'ente locale negli esercizi precedenti. Ove non venga applicata tale tipologia di svalutazione dei crediti, viene consentita – come nel caso di specie – l'iscrizione in bilancio di entrate stimate in modo da non tener conto dell'effettiva capacità di riscossione dei crediti.

L'istituto del fondo crediti di dubbia esigibilità costituisce, a ben vedere, una necessaria integrazione legale al «principio della previa dimostrazione analitica dei crediti e delle somme da riscuotere, iscrivibili nelle partite dei residui attivi e computabili ai fini [del risultato di] amministrazione, [connotato dalla] stretta inerenza ai concetti di certezza e attendibilità che devono caratterizzare le risultanze della gestione economica e finanziaria» (Corte cost., sent. n. 138 del 2013). Infatti, la prassi frequente in molte amministrazioni di sovrastimare l'entità dei crediti, evitando o rendendo imprecisa in sede di rendiconto la "dimostrazione analitica" delle ragioni giuridiche delle somme da riscuotere e dello stato dei procedimenti finalizzati alla riscossione, ha reso necessario correggere – attraverso il fondo in questione – le stime sovradimensionate con un accantonamento calcolato mediante un coefficiente di riduzione proporzionato alla capacità di riscossione mostrata dall'ente stesso in un congruo periodo (anch'esso fissato per gli enti locali dall'allegato n. 4/2 al d.lgs. n. 118 del 2011) antecedente all'esercizio oggetto di rendiconto" (Corte cost., sent. n.4/2020).

In secondo luogo, in ordine al metodo scelto per calcolare l'entità del FCDE, si ricorda che l'allegato 4/2 al d.lgs. 118/2011 stabilisce che *"L'adozione di tale facoltà è effettuata tenendo conto della situazione finanziaria complessiva dell'ente e del rischio di rinviare oneri all'esercizio 2019"* e pertanto la scelta del metodo è una facoltà intestata all'ente.

La Sezione rammenta tuttavia che, come nel caso del comune di San Leo, "l'adozione del metodo semplificato, seppur consentito dalla normativa vigente, 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 (Corte conti, Sez. contr. Umbria, delib. 38/2018/PRSE); e, ancora, che "la dichiarazione di adeguatezza del fondo assume, pertanto, una specifica rilevanza giuridica e sostanziale e deve essere attribuita alla competenza dei singoli responsabili della gestione delle entrate di dubbia e difficile esazione, alla correlata competenza di coordinamento e vigilanza del responsabile del servizio economico-finanziario dell'ente e alla necessaria verifica dell'organo di

revisione" (Corte conti, Sez. Autonomie, delib. n. 32/SEZAUT/2015/INPR).

11.5. In conclusione, il Collegio sottolinea che – nel quadro di una indispensabile analisi in chiave dinamica degli equilibri di bilancio (Corte cost., n. 18/2019) – per il comune di San Leo si palesa la possibilità, in sede di determinazione del risultato di amministrazione 2019, nel quale, si rammenta ancora una volta, l'ente dovrà procedere al calcolo del FCDE secondo il metodo ordinario, che la parte eccedente fino ad ora non considerata possa generare un ulteriore fattore di squilibrio con conseguente necessità di reperire nuove risorse da finalizzare al ripiano del disavanzo; a questa evenienza il Comune è chiamato a far fronte adottando tutte le necessarie misure atte a preservare gli equilibri di bilancio.

12. Quantificazione dei fondi per passività potenziali e contenzioso

12.1. L'analisi delle componenti del risultato di amministrazione, finalizzata, come chiarito in precedenza, alla verifica della corretta e adeguata quantificazione degli accantonamenti, si è poi soffermata sui fondi per passività potenziali e per oneri derivanti da contenzioso che, a rendiconto 2017, il comune di San Leo non ha valorizzato; sul punto, in sede istruttoria, l'Ente ha preliminarmente chiarito di aver erroneamente risposto positivamente, nel questionario, circa l'esistenza di tali fondi; ha inoltre dichiarato, genericamente, che "a seguito di apposita valutazione si è ritenuto che il rischio di soccombenza nell'ambito di contenziosi in essere non fosse tale da giustificare l'accantonamento di apposite somme in sede di rendiconto", senza dar conto, come richiesto, delle sottostanti specifiche verifiche effettuate sul contenzioso pendente.

12.2 La Sezione, preliminarmente, rileva la doverosità della istituzione del Fondo rischi, in quanto l'allegato 4/2 al d.lgs. n. 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 l'ente abbia una "significativa probabilità di soccombere";
- quando a seguito di sentenza non definitiva e non esecutiva l'ente 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.

Essendo l'obbligazione passiva condizionata al verificarsi di un evento , e cioè l'esito del giudizio o del ricorso, non è possibile impegnare alcuna spesa. In tale situazione l'ente è tenuto ad accantonare le risorse necessarie per il pagamento degli oneri previsti dalla sentenza, stanziando nell'esercizio le relative spese che, a fine esercizio, incrementeranno il risultato di amministrazione, che dovrà essere accantonato per la copertura delle eventuali spese derivanti dalla sentenza definitiva. In occasione della prima applicazione del principio della contabilità finanziaria l'ente deve aver operato una ricognizione del contenzioso formatosi negli esercizi precedenti. Il principio contabile prevede che, in presenza di contenzioso di importo particolarmente rilevante, l'accantonamento annuale possa essere ripartito, in quote

uguali, tra gli esercizi considerati nel bilancio di previsione o a prudente valutazione dell'ente. L'organo di revisione dell'ente deve provvedere a verificare la congruità degli accantonamenti. Resta fermo l'obbligo di accantonare, nel primo esercizio considerato nel bilancio di previsione, il fondo riguardante il nuovo contenzioso formatosi nel corso dell'esercizio precedente.

Anche nel caso del "fondo contenziosi" è richiesto, pertanto, un monitoraggio costante della sua formazione e della relativa adeguatezza per affrontare tempestivamente le posizioni debitorie fuori bilancio che si possono determinare a seguito degli esiti del giudizio.

È accertato infatti che una delle cause del rischio di squilibri strutturali del bilancio è rappresentata da sentenze che determinano per l'ente 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). 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 l'ente.

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.

Più recentemente la Sezione delle autonomie della Corte dei conti - 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".

La quota accantonata a consuntivo nel risultato di amministrazione per "fondo rischi e spese", ai sensi del d.lgs. n. 118/2011, All. 4/2, § 9.2, è determinata, tra l'altro, da «accantonamenti per le passività potenziali».

Il concetto di "passività potenziale", in assenza di definizione specifica da parte dei principi contabili medesimi di cui al d.lgs. n. 118/2011, è una nozione che può certamente ricavarsi dagli standard nazionali e internazionali in tema di contabilità, ed in particolare dallo IAS 37 e dall'OIC 31 (prima OIC n. 19) che costituiscono l'analogo strumento tecnico previsto dalla contabilità economica.

Si tratta, infatti, di un'obbligazione passiva possibile, la cui consistenza deriva da eventi passati e la cui esistenza sarà confermata dal verificarsi o meno di uno o più eventi futuri e incerti, non totalmente sotto il controllo del Comune medesimo.

Per altro verso, l'obbligazione si riferisce a situazioni già esistenti alla data di bilancio, ma caratterizzate da uno stato d'incertezza il cui esito dipende dal verificarsi o meno di uno o più eventi in futuro; tale stato di incertezza è espresso algebricamente dal c.d. coefficiente di rischio, che deve essere stimato dal soggetto che redige il bilancio in base alle situazioni concrete e quindi motivato. Sulla base di tale valutazione, moltiplicando il coefficiente con l'ammontare della passività potenziale (il cui ammontare emerge come determinato) si determina l'accantonamento. Nello stesso senso si può citare l'IPSAS n. 19, § 20 e ss.

A conferma della sintonia sul concetto di passività potenziale elaborato dalla perizia professionale (e codificato negli IAS e OIC e IPSAS) e principi contabili applicati (norme giuridiche a tutti gli effetti), si può richiamare la disciplina prevista per l'accantonamento per lo specifico rischio "spese legali", vale a dire per fare fronte agli oneri previsti da «contenzioso in cui ha significative probabilità di soccombere, o di sentenza non definitiva e non esecutiva», che poi confluisce nel fondo rischi e spese, come sopra illustrato (All. 4/2, § 5.2. lett. h del d.lgs. n. 118/2011).

In tali casi, si è in presenza di un'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 diviene assolutamente necessario accantonare le somme relative ai fini della costituzione del fondo rischi, sia per la significativa probabilità di soccombere, che, a maggior ragione, per l'esistenza di sentenze non definitive e non esecutive in cui l'ente sia condannato al pagamento di spese. Ciò in quanto, la finalità è quella di non fare trovare l'Ente 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: la finalità è altresì quella di preservare gli equilibri di bilancio, e

richiederà 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.

12.3. In conclusione, si ribadisce che la situazione del contenzioso, in essere e/o potenziale, deve essere necessariamente illustrata e analizzata dall'Ente nella relazione allegata ai documenti programmatici, nonché specificamente monitorata dall'Organo di Revisione, che attesterà la congruità dei relativi accantonamenti, in particolare nel risultato di amministrazione a rendiconto, secondo quanto indicato dalla delibera di Sezione Autonomie n. 14/2017/Inpr.

13. Mancata conciliazione dei rapporti creditori e debitori tra l'Ente e gli organismi partecipati e mancanza della doppia asseverazione

13.1 Le risultanze istruttorie fanno emergere inoltre un ulteriore profilo di criticità e di potenziale vulnerazione del principio dell'equilibrio di bilancio, in riferimento alla circostanza - emersa dalla documentazione acquisita agli atti - della mancata conciliazione dei rapporti creditori e debitori tra l'Ente e gli organismi partecipati.

13.2. La Sezione rammenta, preliminarmente, al riguardo, che «tutti gli enti facenti parte della cosiddetta finanza pubblica allargata devono concorrere – secondo quanto stabilito dagli artt. 81 e 97, primo comma, Cost. – all'equilibrio complessivo del sistema e alla sostenibilità del debito nazionale» (Corte cost., sent. n. 6/2019), dovendosi sottolineare (Corte cost., sent. n. 101/2018 e n. 247/2017) che l'art. 97, primo comma, Cost., nella vigente formulazione, si compone di due precetti ben distinti: quello contenuto nel primo periodo riguarda l'equilibrio individuale degli enti facenti parte della finanza pubblica allargata, mentre quello del secondo periodo riguarda l'equilibrio complessivo di quest'ultima, in quanto finalizzato ad assicurare la sostenibilità del debito nazionale. È evidente che l'equilibrio complessivo deve essere coerentemente coordinato con analogo equilibrio dei singoli bilanci che compongono il cosiddetto bilancio consolidato dello Stato.» (Corte cost. 6/2019). In questo quadro, diviene indispensabile che «nel settore della finanza pubblica allargata le partite creditorie e debitorie afferenti alle relazioni tra enti pubblici [...] debbano essere rappresentate nei rispettivi bilanci in modo preciso, simmetrico, speculare e tempestivo» (Corte cost., sent. n. 252 del 2015).

13.3. Dal questionario sul rendiconto 2017 del Comune di San Leo, come detto, emergono alcuni casi di mancata conciliazione dei rapporti creditori e debitori con gli organismi partecipati che l'Ente ha, in parte, giustificato in sede istruttoria; si riscontrano inoltre alcune ipotesi di mancata asseverazione dei prospetti dimostrativi dei debiti e crediti reciproci da parte degli organi di revisione delle società

partecipate, motivate della non previsione di tale organismo di controllo.

A quest'ultimo proposito si rammenta quanto stabilito dalla Sezione Autonomie della Corte dei conti con deliberazione n. 2/2016/QMIG, secondo cui "in caso di mancata individuazione, nello statuto della società a responsabilità limitata o del consorzio, di un organo di controllo, spetta all'ente territoriale socio individuare, all'interno dell'organismo, il soggetto chiamato ad asseverare la nota informativa attestante i reciproci rapporti debitori e creditori, senza previsione di compensi aggiuntivi".

Si rileva infine la diffusa prassi di non trasmettere o trasmettere in ritardo, da parte degli organismi partecipati, la certificazione in argomento.

13.4. La Sezione evidenzia che l'adempimento normativo in questione, di cui all'art. 11 comma 6, lett. j), del d.lgs. 118/2011, riguarda i rapporti con tutti gli enti strumentali e le società controllate e partecipate dal Comune e l'attendibilità delle risultanze contabili è condizionata al positivo esito di tali adempimenti, funzionali alla verifica degli equilibri di bilancio. La necessità della doppia asseverazione dei debiti e dei crediti da parte dell'Organo di revisione dell'ente territoriale e di quelli degli organismi partecipati risulta necessaria, pertanto, al fine di evitare eventuali incongruenze e garantire piena attendibilità ai dati, così come "gli esiti della verifica dei crediti e debiti reciproci con i propri enti strumentali e le società controllate e partecipate. La predetta informativa, asseverata dai rispettivi organi di revisione, evidenzia analiticamente eventuali discordanze e ne fornisce motivazione".

L'asseverazione da parte dell'organo di revisione degli enti strumentali e delle società controllate e partecipate è tra l'altro sempre necessaria, a nulla rilevando che dal bilancio societario sia possibile individuare in modo analitico i singoli rapporti debitori e creditori esistenti nei confronti dell'ente socio (Corte dei conti, Sez. Aut., deliber., n. 2/2016), così che in caso di inerzia da parte degli organi di revisione degli enti strumentali e delle società controllate e partecipate, il soggetto incaricato della revisione dell'ente territoriale è tenuto a segnalare tale inadempimento all'organo esecutivo dell'ente territoriale che assume 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 (art. 11, co. 6, lett. j, d.lgs. n. 118/2011).

Si invitano pertanto l'Ente e l'Organo di revisione di adoperarsi al fine di assicurare il totale adempimento all'obbligo normativo in argomento, di cui costituisce necessario corollario il rispetto della tempistica di acquisizione dei dati completi dell'asseverazione degli organi di controllo delle società. Né è fuor di luogo sottolineare che il controllo sugli equilibri finanziari, intestato all'organo di revisione,

secondo la norma dell'art. 147-*quinquies* comma 3, "implica anche la valutazione degli effetti che si determinano per il bilancio finanziario dell'ente in relazione all'andamento economico-finanziario degli organismi gestionali esterni".

14. Società San Leo Energia e Futuro srl

14.1. Con particolare riferimento ai rapporti intercorrenti fra il Comune e la società San Leo Energia e futuro srl, dalla documentazione agli atti, si rileva che la Società non ha provveduto a trasmettere la certificazione sui rapporti crediti debiti intercorrenti con il comune, mentre quest'ultimo dichiara debiti nei confronti della Società per € 155.081,25. La società in argomento, costituita nel 2009 con socio unico il comune di San Leo ha per oggetto sociale la gestione integrata delle risorse energetiche ed in particolare di un impianto fotovoltaico di proprietà dello stesso Comune. L'Ente ha da tempo manifestato la volontà di reinternalizzare la gestione dell'impianto ponendo la società in liquidazione (dal 2016); in sede istruttoria è stato comunicato quanto segue: "La società San Leo Energia e Futuro Srl risulta tuttora in liquidazione. La decisione di sciogliere la società è stata presa in anticipo rispetto all'entrata in vigore del TUSP, con l'obiettivo di ottenere risparmi di spesa tramite una gestione diretta dell'impianto fotovoltaico di titolarità comunale. Contestualmente alla decisione di procedere alla liquidazione della società si è provveduto a risolvere il contratto di servizio in essere. La procedura di liquidazione è stata caratterizzata dall'insorgere di diverse difficoltà, la più rilevante delle quali era rappresentata dalla presenza del contratto di *leasing* necessario alla realizzazione dell'impianto fotovoltaico, con debito residuo di oltre 2 milioni di euro. Il comune, per non perdere la fonte di introiti (incentivi e proventi dalla vendita di energia), rappresentata dal suddetto impianto, ha dovuto farsi carico del contratto di *leasing*. Il subentro non è potuto avvenire prima del mese di agosto 2018 a causa delle difficoltà collegate al rispetto dei vincoli del pareggio di bilancio. Nell'esercizio 2019, la società ha proseguito nell'attività di monetizzazione dell'attivo ed alla progressiva estinzione dei propri debiti. Il completamento della procedura è previsto per i primi mesi dell'anno 2020, avendo la corrente amministrazione tutto l'interesse affinché ciò avvenga". Inoltre, in merito al debito risultante in capo al Comune nei confronti della Società dichiara che "avendo come sopra riportato provveduto alla risoluzione del contratto di servizio, il debito era pari alla somma da rimborsare per i debiti di finanziamento contratti dalla società e non ancora trasferiti al Comune di San Leo".

14.2. In merito la Sezione rileva come l'ente socio pubblico non ha l'obbligo di accollarsi i debiti (nel caso specifico mutui o contratti di leasing) risultanti dalla liquidazione di una società partecipata. Tale accollo, con conseguente rinuncia al

limite legale della responsabilità patrimoniale della società, ove effettuato, rientra tra le scelte discrezionali dell'ente.

Tale scelta va, pertanto, opportunamente e sufficientemente motivata poiché con essa l'ente decide di rinunciare al beneficio della responsabilità limitata e si accolla, di fatto, un debito altrui, con il rischio di accordare un illegittimo favor ai creditori sociali. In particolare, il principio di economicità richiede che l'ente dia conto delle ragioni di vantaggio e di utilità che giustificano tale scelta e delle proprie condizioni finanziarie che possano effettivamente permettere tale operazione.

Come è stato puntualizzato da una recente delibera (n. 69/2020/PRSE) della Sezione Lombardia, "Il rigore dei principi in discorso è comprovato dall'eccezionalità dei casi in cui si ammette, nell'attuale disciplina, l'ausilio finanziario da parte dell'ente partecipante, subordinato ad uno specifico iter procedurale e ad una concreta possibilità di recupero dell'economicità e dell'efficienza della gestione dell'organismo partecipato.

In questa prospettiva l'art. 14, comma 5, TUSP, consente i trasferimenti straordinari alle società in parola "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".

Inoltre, gli interventi di sostegno finanziario in questione possono essere autorizzati "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".

È stato così notato (Corte conti, Sez. reg. contr. Lazio, delib. n. 66/2018/PAR), che l'art. 14, comma 5, T.U.S.P. "fissa un generale divieto di disporre, a qualsiasi titolo, erogazioni finanziarie "a fondo perduto" in favore di società in grave situazione deficitaria, relegando l'ammissibilità di trasferimenti straordinari ad ipotesi derogatoria e residuale, percorribile con finalità di risanamento aziendale e per il solo perseguimento di esigenze pubblicistiche di conclamato rilievo, in quanto sottendenti prestazioni di servizi di interesse generale ovvero la realizzazione di programmi di investimenti affidati e regolati convenzionalmente, secondo prospettive di continuità".

Per quanto qui maggiormente rileva, il divieto di soccorso finanziario opera

anche per le società poste in liquidazione le quali, secondo il consolidato orientamento della giurisprudenza contabile (*ex multis*, le deliberazioni di questa Sezione n. 42/2014/PAR, n. 260/2015/PRSE, n. 296/2019/PAR; Sezione regionale di controllo per la Liguria, deliberazione n. 84/2018/PAR; Sezione regionale di controllo per il Lazio, deliberazione n. 1/2019/PAR; Sezione delle autonomie, deliberazione n. 27/2016/FRG; Sezione regionale di controllo per il Piemonte, deliberazione n. 3/2018/PAR) proprio perché rimangono in vita senza la possibilità di intraprendere nuove operazioni rientranti nell'oggetto sociale, ma al solo fine di risolvere i rapporti finanziari e patrimoniali pendenti, compresi quelli relativi alla ripartizione proporzionale tra i soci dell'eventuale patrimonio netto risultante all'esito della procedura, non possono, per definizione, prospettare alcuna possibilità di recupero o risanamento.

Pertanto, secondo quanto affermato dalla giurisprudenza di questa Sezione (cfr. deliberazioni n. 380/2012/PRSE e n. 98/2013/PAR), il socio pubblico che intenda farsi carico delle obbligazioni sociali è tenuto ad evidenziare la ragione economico giuridica dell'operazione, posto che, alla luce dei principi di sana gestione finanziaria, l'assunzione da parte sua di debiti altrui può essere giustificata solo dalla sussistenza di un prevalente interesse pubblico (assicurare la continuità del servizio gestito dalla società; recuperare beni immobili indisponibili necessari per la prestazione del servizio etc.).

In questo senso la Sezione delle autonomie (cfr. delibera n. 30/SEZAUT/2015/QMIG), con riguardo a fattispecie di assunzione "consapevole" del debito da parte dell'ente locale, ha richiamato le indicazioni fornite dal Principio contabile applicato concernente la contabilità finanziaria (All. 4/2 al d.lgs. n. 118/2011) che, al punto 3.17., richiede agli enti territoriali un'attenzione specifica alle scelte in materia di indebitamento, che devono essere scrupolosamente soppesate sia per la loro stessa portata che per i riflessi prodotti sulla conservazione degli equilibri economico-finanziari nell'esercizio in corso ed in quelli successivi.

15. Disallineamento fra i dati comunicati con il questionario e quelli risultanti da rendiconto o da altri documenti contabili dell'Ente

15.1. La scarsa attenzione verso la cura degli equilibri di bilancio, come bene pubblico (Corte cost. 184/2016), da parte del Comune sembra derivare anche dalle numerose negligenze rilevate in occasione dell'istruttoria, che non possono certamente essere relegate a sviste o qualificate in termini meramente formali, dequotandole a mere irregolarità. Dall'analisi del questionario sono emerse infatti numerose incongruenze fra i dati comunicati e quelli riscontrati nel rendiconto pubblicato sul sito istituzionale dell'Ente o in altri documenti contabili: si fa in

particolar modo riferimento, oltre a quanto già evidenziato nei paragrafi precedenti, al diverso importo del risultato di amministrazione indicato alla tabella 4, sezione I del Questionario, relativa al prospetto di verifica della conciliazione fra risultato della gestione di competenza e il risultato di amministrazione (€ - 348.873,60), rispetto al valore del risultato di amministrazione scaturente dal rendiconto approvato e dai dati comunicati a Bdap (€ - 375.497,92). In sede istruttoria l'Ente, pur provvedendo alla correzione di alcuni dati, non è riuscito a riportare a coerenza i due importi summenzionati, dichiarando che la tabella in questione "è oggetto di approfondimento". Ancora, al punto 2, Sezione II del Questionario, prospetto di verifica del rispetto del limite di indebitamento di cui all'art. 204 Tuel, la percentuale indicata nell'11,56% risulta difforme da quella riportata nella Relazione dell'organo di revisione al consuntivo 2017 (7,91%); a seguito di istruttoria il comune ha rifatto i calcoli, proponendo un risultato percentuale ancora diverso (6,71%) che però sconta ancora una volta l'utilizzo di un dato errato (le entrate correnti 2015 - fonte rendiconto pubblicato sul sito istituzionale del Comune - ammontano ad € 4.573.872,72 anziché, come indicato € 4.163.398,43): il limite di indebitamento risulterebbe comunque rispettato.

15.2 Nel complesso, la Sezione rileva una diffusa situazione di scarsa affidabilità dei dati inseriti nel questionario, che va a suffragare non solo le perplessità circa la corretta rappresentazione della reale situazione contabile, ma a confermare indirettamente anche la oggettiva preoccupazione circa la effettiva tenuta degli equilibri: con ciò svolgendo l'indispensabile funzione che la normativa vigente attribuisce al risultato di amministrazione, da un lato come veicolo trasparente e univoco di rappresentazione degli equilibri nel tempo (Corte cost., sent. n. 274/2017, punto 4 del *Considerato in diritto*), e dall'altro, in vista della «necessaria attuazione dei precetti costituzionali finanziari» (Corte cost., sent. n. 49/2018, punto 3 del *Considerato in diritto*), della sua indefettibile finalità di rendicontazione sociale e di «strumento servente alla determinazione dei costi-benefici afferenti alle generazioni future con riguardo alle politiche di investimento in concreto adottate» (Corte cost., sentenza n. 49/2018, punto 3 del *Considerato in diritto*).

L'illustrata opacità e inattendibilità delle risultanze gestionali appare pertanto in chiaro conflitto con il principio di trasparenza quale «elemento indefettibile per avvicinare in senso democratico i cittadini all'attività dell'Amministrazione» (Corte cost., sent. n. 49/2018), il quale — specie con riferimento ai documenti funzionali a comporre la contabilità di mandato, «integralmente imputabile agli amministratori in carica» — assolve due importanti funzioni: la prima legata all'*accountability*, perché «consente di valutare in modo obiettivo e informato lo svolgimento del mandato

elettorale»; la seconda connessa alla responsabilità degli amministratori, «essendo necessariamente servente al controllo retrospettivo dell'utilizzo dei fondi pubblici».(Corte cost., sent. n. 49/2018, punto 3.4 del *Considerato in diritto*).

in proposito, richiama l'Organo di revisione ad una più attenta verifica, rammentando che egli è chiamato, nel rinnovato contesto dell'armonizzazione contabile, ad assicurare l'attendibilità e congruenza dei dati del Comune. Si ricorda inoltre, che, ai sensi dell'art. 240 TUEL, "i revisori rispondono della veridicità delle loro attestazioni e adempiono ai loro doveri con la diligenza del mandatario".

16. Carenza dei dati e dei documenti pubblicati sul sito istituzionale dell'Ente, sezione "Amministrazione trasparente"

16.1 La inadeguata attenzione al rispetto delle regole di veridicità e trasparenza emerge anche dalle riscontrate carenze nei contenuti pubblicati nella sezione "Amministrazione trasparente" del sito *web* istituzionale del Comune. In sede istruttoria tali inadempimenti sono stati contestati con particolare riferimento alla mancata pubblicazione, alla voce "bilanci", dei documenti relativi al rendiconto 2018 e relativi allegati; inoltre, non risultavano pubblicati gli indicatori annuali della tempestività dei pagamenti 2017 e 2018 e la Sezione non era aggiornata con gli indicatori trimestrali 2019.

16.2 Pur prendendo atto che il Comune, a seguito dei rilievi formulati, ha dichiarato di stare provvedendo all'integrazione dei dati pubblicati, si richiama l'Ente al rispetto della disciplina recata dal d.lgs. n. 33/2013 e dalle altre norme vigenti in tema di pubblicità stanti le significative omissioni riscontrate, a salvaguardia del principio contabile della trasparenza degli andamenti finanziari dell'amministrazione *in itinere* ed *ex post*.

17. Approvazione del rendiconto oltre il termine di legge

17.1. Ulteriore indicazione circa la scarsa diligenza messa in campo dall'Ente nell'osservanza dei principi contabili deriva dalla rilevazione, infine, che la delibera di approvazione del rendiconto è datata 8 giugno 2018, oltre il termine di approvazione del rendiconto stabilito dalla legge, termine fissato dall'art. 227 del TUEL al 30 aprile dell'anno successivo a quello di riferimento; l'Ente, che anche nelle annualità precedenti è incorsa, in diverse occasioni, nello sforamento dei predetti termini, ha addotto a motivazione le difficoltà operative determinate dalla carenza di personale.

17.2. In proposito, la Sezione ritiene opportuno segnalare l'importanza del puntuale rispetto delle tempistiche normativamente fissate per l'adozione di documenti contabili fondamentali, che rappresenta un momento essenziale del processo di pianificazione e controllo sul quale si articola l'intera gestione dell'Ente.

17.2.1. In primo luogo, va rimarcato che il Comune ha il potere-dovere di provvedere ad un adempimento indefettibile, qual è l'approvazione del rendiconto. Infatti, il principio di continuità degli esercizi finanziari pubblici, che è uno dei parametri teleologicamente collegati al principio dell'equilibrio pluriennale del bilancio di cui all'art. 81 Cost., esige che ogni rendiconto sia geneticamente collegato alle risultanze dell'esercizio precedente, dalle quali prende le mosse per la determinazione delle proprie. Ne consegue che siffatta infondata preclusione paralizzerebbe, ove fosse applicata, la corretta gestione economico-finanziaria degli esercizi successivi.

Difatti, il principio di continuità del bilancio è una specificazione del principio dell'equilibrio tendenziale contenuto nell'art. 81 Cost., in quanto «collega gli esercizi sopravvenienti nel tempo in modo ordinato e concatenato», consentendo di inquadrare in modo strutturale e pluriennale la stabilità dei bilanci preventivi e successivi.

17.2.2. Il Collegio rammenta, poi, che il rendiconto è atto ritenuto obbligatorio dalla legge e che dal ritardo nell'approvazione o dalla sua omissione, nei casi più gravi, può conseguire l'attivazione della procedura disciplinata dall'art. 137 del d.lgs. n. 267/2000 e dall'art. 120, secondo e terzo comma, della Costituzione circa l'eventuale esercizio di poteri sostitutivi degli organi, poteri attribuiti al Governo, con possibilità di intimare una diffida ad adempiere ed eventualmente nominare un commissario *ad acta*. (cfr., in termini, T.A.R. Campania Napoli, Sez. I, n. 13591/2004)

17.2.3. Inoltre, la natura di atto prodromico del rendiconto del penultimo esercizio antecedente quello cui si riferisce il bilancio, potrebbe comportare, in caso di sua assenza, dei rilievi di illegittimità inerenti all'attendibilità e alla veridicità del successivo bilancio di previsione, attesa la chiara espressione contenuta nell'art. 172, co. 1, lett. a), del Testo Unico degli Enti Locali (d.lgs. n. 267/2000) secondo cui al bilancio di previsione deve essere allegato il rendiconto deliberato.

17.2.4. Ulteriori limitazioni per l'ente, *ope legis*, si ravvisano nell'esclusivo e limitato utilizzo dell'avanzo di amministrazione "*presunto*", anziché accertato (artt. 186 e 187 del d.lgs. n. 267/2000), e nell'impossibilità di ricorrere all'indebitamento attraverso la contrazione di nuovi mutui, secondo quanto stabilito dall'art. 203, comma 1, lett. a) del TUEL, mentre la mancata redazione dell'apposita certificazione sui principali dati del rendiconto da parte dell'ente comporta la sospensione dell'ultima rata del contributo ordinario previsto in favore dell'ente relativamente all'anno in cui l'inadempimento è avvenuto (stante il precetto contenuto nell'art. 161, commi 1 e 3, del TUEL, quest'ultimo nel testo modificato dall'art. 27, co. 7, l. 28/12/2001, n. 448).

17.2.5. Inoltre, in via provvisoria e sino all'adempimento, la ritardata approvazione del rendiconto comporta la sospensione della seconda rata del contributo ordinario (art. 21 del Principio contabile n. 3 - rendiconto degli enti locali).

Conclusivamente, la mancata approvazione del rendiconto, costituisce ulteriormente sintomo di criticità o di difficoltà dell'ente locale di fare corretta applicazione della normativa e dei principi contabili che disciplinano l'intera materia, atteso che il rendiconto della gestione rappresenta un momento essenziale del processo di pianificazione e di controllo sul quale si articola l'intera gestione dell'ente, in grado di contenere informazioni comparative e di misurare i valori della previsione definitiva confrontandoli con quelli risultanti dalla concreta realizzazione dei programmi e degli indirizzi politici, vale a dire dei risultati, valutandone eventuali scostamenti ed analizzandone le ragioni.

Ciò vale evidentemente anche per il ritardo con cui si approva il rendiconto atteso che lo stesso riveste carattere di atto d'urgenza che può essere approvato anche nelle particolari situazioni indicate all'art. 38 del d.lgs. 267/2000.

17.2.6. Va infine ricordato che la mancata approvazione del rendiconto entro il termine del 30 aprile causa ora, in virtù dell'articolo 227, comma 2-*bis* (introdotto dal decreto-legge n. 174 del 10 ottobre 2012) del d.lgs. 267/2000, l'attivazione della procedura prevista dal comma 2 dell'articolo 141 del TUEL.

17.2.7. La Sezione rammenta anche che l'art. 9, comma 1-*quinquies*, del d.l. n. 113/16 stabilisce il divieto per gli Enti territoriali di procedere ad assunzioni di personale a qualsiasi titolo, con qualsivoglia tipologia contrattuale, ivi compresi i rapporti di collaborazione coordinata e continuativa e di somministrazione, anche con riferimento ai processi di stabilizzazione in atto, in caso di mancato rispetto dei termini per l'approvazione di determinati documenti contabili (quali il bilancio di previsione e il rendiconto).

Il divieto legale di assunzione ex art. 9, comma 1-*quinquies*, del D.L. 113/2016 riguarda sia le "[...] assunzioni di personale a qualsiasi titolo, con qualsivoglia tipologia contrattuale, anche con riferimento ai processi di stabilizzazione in atto [...]", sia la stipula di "[...] contratti di servizio con soggetti privati che si configurino come elusivi".

Tale disposizione sanziona gli enti inadempienti con un "blocco" delle rispettive risorse, le quali, nell'arco temporale che si dispiega dalla scadenza dei termini per l'approvazione dei documenti contabili fondamentali indicati dal legislatore e fino al momento dell'approvazione "tardiva", non possono essere impiegate, neppure per spese afferenti al reclutamento di personale (come nel caso della stipula dei contratti di servizio onerosi con soggetti privati). Tale divieto opera a prescindere dal titolo

contrattuale in concreto adottato per le "assunzioni" (a tempo indeterminato, a termine, ecc.), e dal tipo di attività (amministrative o ad esse estranee) che il nuovo contingente di personale è chiamato ad espletare.

17.2.8. La Sezione si riserva di effettuare ulteriori controlli, anche in sede di esame dei rendiconti successivi, per la verifica della corretta applicazione dei principi più sopra enunciati.

18. Conclusioni

In conclusione, la Sezione rammenta e ribadisce che le minacce più sensibili all'equilibrio dei bilanci pubblici, ed in particolare a quello dei bilanci degli enti territoriali, vengono dalle problematiche giuridiche, estimatorie ed organizzative afferenti ai crediti e ai debiti, nonché dalla sovrastima – in sede previsionale – dei flussi finanziari di entrata. I due fenomeni sono strettamente collegati poiché, se i crediti vengono sovrastimati e le entrate non vengono puntualmente accertate e riscosse, si crea uno sbilanciamento dei flussi finanziari con conseguente necessario ricorso alle anticipazioni di cassa e con produzione – in prospettiva pluriennale – di rilevanti disavanzi di amministrazione. A ben vedere, i richiamati fenomeni di sovrastima e di mancata riscossione delle entrate appartengono alla categoria delle gravi patologie finanziario-contabili (Corte cost., sent. n. 6/2017).

Le risultanze istruttorie dimostrano che è indispensabile realizzare, da parte del Comune, un'effettiva e completa operazione di trasparenza sui conti (innanzi tutto mediante un corretto riaccertamento delle partite contabili pregresse): ciò in riferimento all'elevata incidenza di residui attivi nel risultato di amministrazione; alle tensioni di cassa, correlate al reiterato ricorso all'anticipazione di tesoreria, in aumento negli esercizi successivi e alla conseguente difficoltà ad onorare i propri debiti; alla carente attività di recupero dell'evasione tributaria; in particolare, la disciplina degli equilibri economico-finanziari del bilancio di competenza non può prescindere dai profili giuridici inerenti alla gestione dei cespiti attivi e passivi e, di conseguenza, al risultato di amministrazione, nella cui determinazione non possono confluire partite contabili aleatorie o di incerta realizzazione (Corte cost. sent. n. 247/2017). La stessa risposta istruttoria in data 20 gennaio 2020 fa rilevare, un'oggettiva incertezza sulla tenuta degli equilibri: ciò vale, come detto, sia per «[l]a quantificazione delle partite attive e passive che non abbiano un obiettivo riscontro finanziario (...) (la quale) non può essere priva dell'analitica ricognizione dei relativi presupposti giuridici, poiché la loro applicazione al bilancio costituisce elemento indefettibile per determinarne e verificarne coperture ed equilibri» (Corte cost., sent. n. 49/2018, punto 3.1.2 del *Considerato in diritto*) sia per il fondo di cassa, la cui alimentazione sembra essere frutto pressoché esclusivo dell'apporto esterno del

tesoriere , e nella cui verifica rileva senza dubbio la scarsa capacità di riscossione che incide ovviamente anche sulla capacità di rimborso delle poste oggetto di anticipazione di tesoreria a fine esercizio: identico discorso vale per le anticipazioni di liquidità che altro non costituiscono che anticipazioni di cassa di più lunga durata temporale rispetto a quelle ordinarie. La loro ratio, quale si ricava dalla genesi del decreto-legge e dai suoi lavori preparatori, è quella di riallineare nel tempo la cassa degli enti strutturalmente deficitari con la competenza» (ancora sentenza n. 181 del 2015). La situazione di sostanziale illiquidità appare del resto frutto di una sommatoria negativa di fattori ,che sono generati sia dal ricorso a spalmature di disavanzi (art. 1 comma 435 della legge 232/2016)- la cui composizione risente con tutta evidenza di poste di entrata non effettive, confermate ,del resto, dal pregresso ricorso alla anticipazione di liquidità di cui al dl 35/2013 (il cui onere di rimborso grava comunque sul bilancio, anche per le generazioni future)-, sia dalla incapacità di onorare i debiti nei confronti del Tesoriere, scaricando anche in questo caso sui successivi bilanci rilevanti residui passivi che accrescono quindi il peso in negativo del risultato di amministrazione :” *Ciò pregiudica ulteriormente, in violazione degli artt. 81 e 97, primo comma, primo periodo, Cost., l’equilibrio strutturale dell’ente locale in questione, in quanto alla situazione deficitaria precedente si aggiunge quella derivante dall’impiego indebito dell’anticipazione*” (Corte cost 4/2020).L’eventuale effetto distorsivo nel calcolo del disavanzo è particolarmente grave per la pregnante funzione certativa della sua determinazione, dalla quale l’ordinamento fa dipendere importanti effetti giuridici, anche perché sia l’anticipazione di tesoreria, sia il meccanismo normativo creato dal legislatore statale con l’anticipazione di liquidità deve risultare “influyente sulla sola gestione di cassa” (Corte cost 4/2020), la quale paradossalmente risulta invece deficitaria.

A ciò si aggiunga l’aporia derivante dalla circostanza dell’avvenuto sfioramento del parametro di deficitarietà n.2 in ordine alla massa dei residui passivi, che dà conto della oggettiva criticità in cui versa l’equilibrio di bilancio dell’ente.

La Sezione rileva inoltre come la nuova disciplina della c.d. armonizzazione contabile, che prevede una separata evidenza per le quote vincolate e accantonate che necessitano di essere garantite da adeguate risorse loro specificamente destinate in conformità ai principi della copertura economica (Corte cost., sent. n. 274/2017), può dare luogo, per la loro sottostima, ove disvelata, alla violazione dell’equilibrio strutturale del bilancio, provocando cioè un indebito incremento della capacità di spesa dell’ente locale (Corte cost., sent. n. 4/2020). Ciò è palesato dalla esigenza di piena alimentazione dei fondi, e segnatamente (come rappresentato in istruttoria) del FCDE, e del fondo rischi, onde evitare che vi sia che un miglioramento in modo fittizio

del risultato di amministrazione, tale da condurre alla emersione di un disavanzo sostanziale.

È del resto nei principi fondanti della disciplina del bilancio pubblico che in sede previsionale gli assetti dell'equilibrio e della copertura siano ipotizzati in modo statico secondo una stima attendibile delle espressioni numeriche, che sia assicurata la coerenza con i presupposti economici e giuridici della loro quantificazione, così che «la combinazione protegge l'equilibrio tendenziale in corso di esercizio a condizione che le pertinenti risorse correlate siano effettive e congruenti (Corte cost., sent. n. 227/2019).

Conclusivamente, le risultanze dell'istruttoria espongono una situazione confliggente con i principi dettati in tema di armonizzazione contabile. La illustrata situazione richiede quindi misure energiche e puntuali per garantire in via prospettica e dinamica (Corte cost., sent. n. 250/2013) la tenuta degli equilibri di bilancio, dal momento che l'azione del Comune deve estendersi - attraverso un'ordinata programmazione delle transazioni finanziarie - alla prevenzione dei rischi di squilibrio - che derivano inevitabilmente dal progressivo sviluppo di situazioni debitorie generate dall'inerzia o dai ritardi dell'amministrazione» (Corte cost., sent. n. 49/2018, punto 3.3 del *Considerato in diritto*), anche con poteri atti a prevenire con efficacia diretta pratiche lesive del principio della previa copertura e dell'equilibrio dinamico del bilancio degli enti locali (Corte cost., sent. n. 40/2014 n. 266, n. 250 e n. 60/2013).

In un bilancio sano, le diacronie tra la riscossione delle entrate e i pagamenti tendono a bilanciarsi secondo le singole scansioni temporali del programma di bilancio, opportunamente considerate attraverso le prudenti stime in sede di previsione; per contro, i fenomeni di inappropriata gestione, si verificano quando vi è la sovrastima delle entrate e l'incapacità a riscuotere si sommano in modo progressivo nel tempo, fino a rendere l'adempimento delle obbligazioni passive sempre più tardivo e aleatorio (Corte cost., sent. n. 4/2020).

La disamina del risultato di amministrazione fa emergere come l'azione del comune si è concentrata - anziché come richiederebbe un armonico bilanciamento dei flussi sia sulle entrate che sulle spese - a fronte dei crediti non riscossi, unicamente sul fronte delle uscite: ciò che ha causato per attenuare l'impatto della sovrastima e della mancata riscossione delle entrate, l'inevitabile ricorso -al fine di garantire il precedente volume delle uscite - alla liquidità fornita dal tesoriere per onorare le obbligazioni assunte, e ha determinato anche nel 2017 la mancata restituzione delle anticipazioni di tesoreria, probabilmente nel momento in cui, a causa delle sommatoria dei diversi fattori di criticità sopra esposti, l'impatto sugli equilibri di bilancio ha fatto emergere l'impossibilità di adempiere all'obbligo prioritario di

restituzione delle somme prestate dal tesoriere.

Ragionevolmente, lo squilibrio da ciò derivante si è concretizzato in una situazione di illiquidità, prodromo alla ben più grave situazione delineata dall'ordinamento agli art.243-*bis* e ss. del Tuel. La stessa permanenza in bilancio e la relativa contabilizzazione di un numero rilevante di residui attivi vetusti deve trovare adeguata dimostrazione, poiché diversamente il mero riferimento ad un'aggregazione apodittica e sintetica è suscettivo di alterare le risultanze finali dei conti consuntivi (Corte cost., sent. n. 138 del 2013).

Parimenti, la determinazione delle entrate di dubbia e difficile esazione e la conseguente "svalutazione" rappresenta uno degli adempimenti fondamentali nel nuovo regime contabile (cfr. Sezione delle Autonomie deliberazioni n. 4/SEZAUT/2015/INPR e n. 32/SEZAUT/2015/INPR): tali operazioni sono, infatti, finalizzate a tutelare l'ente dal rischio di utilizzare entrate non effettive, finanziando obbligazioni passive scadute ed esigibili con entrate non disponibili e quindi finanziando il bilancio e la gestione in "sostanziale situazione di disavanzo" (Corte conti, Sez. reg. contr. delib. n.121/2018/PRSP).

Non va dimenticato infatti che deve sussistere la "necessaria" «contestualità [...] dei presupposti che giustificano le previsioni di spesa con quelli posti a fondamento delle previsioni di entrata necessarie per la copertura finanziaria delle prime» (in tal senso, Corte cost., sentt. n. 250/2013 e n. 213/2008).

L'oggettiva diagnosi di incertezza della tenuta degli equilibri è ulteriormente aggravata dalla presenza di rapporti creditori/debitori con gli organismi partecipati non asseverate da entrambi gli organi di revisione o non conciliate.

La situazione richiede pertanto un'energica azione volta ad invertire il trend negativo, in cui il bilancio è attualmente caratterizzato dalla presenza di residui attivi non riscossi e si crea uno sbilanciamento dei flussi finanziari, e in cui la cura delle entrate, la loro corretta quantificazione e riscossione, non può essere disgiunta dalla alimentazione congrua dei fondi accantonati, in un armonico bilanciamento tra i flussi di entrata e uscita, sia in termini di competenza che di cassa, onorando il pagamento dei debiti mantenuti in bilancio (soprattutto in relazione alle disposizioni concernenti la tempestività dei pagamenti).

In diretta e specifica conseguenza a tutti i rilievi sopra formulati l'ente dovrà provvedere all'adozione di tutte le misure correttive idonee ad allontanare il rischio di disequilibrio sostanziale.

Tenendo presente l'autonomia delle scelte spettanti agli organi politici e tecnici, la Sezione raccomanda al Comune di:

- effettuare una verifica sostanziale, approfondita, puntuale, sulla tenuta del

bilancio e sulla sussistenza giuridica dei residui attivi e passivi;

- impiegare al massimo le risorse umane, finanziarie e materiali per migliorare la propria capacità di riscossione e, di conseguenza, anche la propria capacità di pagamento, allontanando o limitando se possibile, come diretta conseguenza, il ricorso a fonti esterne a cui attingere la liquidità (evitando nel contempo che queste divengano modalità surrettizie e non consentite di finanziamento della parte corrente di bilancio);

- provvedere in modo congruamente dinamico (Corte cost., sent. n.250/2013) alla corretta alimentazione dei fondi accantonati e in particolare del FCDE e del fondo rischi.

PQM

la Sezione Regionale di Controllo per l'Emilia-Romagna nel concludere l'esame sulla documentazione inerente al Rendiconto per l'esercizio 2017 del Comune di San Leo:

- accerta una situazione di inattendibilità delle risultanze di bilancio e in ogni caso di grave compromissione degli equilibri di bilancio, in riferimento alle criticità sopra descritte;

- prescrive pertanto all'Ente la piena osservanza dei principi in tema di armonizzazione contabile, che, funzionali al rispetto degli equilibri di bilancio presidiati dagli articoli 81 e 97 Cost., possono essere vulnerati - nella gestione risultante dall'esame sulla documentazione inerente al rendiconto per l'esercizio 2017 svolto da questa Sezione - in relazione alle criticità sopra evidenziate, relative: alla elevata mole di residui attivi vetusti; alle tensioni di cassa, correlate al reiterato ricorso all'anticipazione di tesoreria, per importi elevati non restituiti a fine anno e alla difficoltà ad onorare i propri debiti, con significativo aumento dei residui passivi; alla carente attività di recupero dell'evasione tributaria e, più in generale, alla scarsa capacità di riscossione; alla presenza di rapporti creditori/debitori con gli organismi partecipati non asseverate da entrambi gli organi di revisione o non conciliate; al ritardo, reiterato, nell'approvazione del rendiconto; alla carente attività di pubblicazione dei documenti contabili sul sito istituzionale; al disallineamento fra i dati comunicati con il questionario e quelli risultanti da rendiconto o da altri documenti contabili dell'Ente;

- - accerta, inoltre, che l'illustrata inosservanza dei principi in tema di armonizzazione contabile potrà comportare - anche nella successiva gestione concernente gli esercizi 2019 e 2020 - la vulnerazione degli equilibri di bilancio presidiati dagli articoli 81 e 97 Cost., oltreché per le criticità sopra evidenziate,

segnatamente, per l'impatto, in via prospettica e dinamica, degli oneri derivanti dalla quantificazione del FCDE secondo il metodo ordinario, anziché semplificato, e dall'accantonamento di poste per passività potenziali e/o per contenzioso.

All'esito di ciò, la Sezione regionale di controllo nell'esercizio delle funzioni conferite dall'art. 1 comma 166 e ss. della L. n. 266/2005 e dall'art. 148 - *bis* TUEL, in relazione agli esiti del controllo sul rendiconto dell'esercizio finanziario 2017 del Comune di San Leo (RN), adotta pertanto specifica pronuncia rilevando irregolarità tali da mettere in pericolo gli equilibri economico finanziari dell'Ente.

DISPONE

che da parte dell'Ente siano adottate, nella sua discrezionalità, le opportune misure correttive idonee a superare definitivamente le rilevate criticità, onde evitare l'adozione delle ben più importanti misure stabilite dagli artt. 188 e 193 del TUEL.

Ai sensi dell'art. 148 - *bis* TUEL, e ai fini del successivo esercizio dell'attività di controllo spettante a questa Sezione, l'ente dovrà pertanto adottare le menzionate misure correttive, entro sessanta giorni dalla comunicazione di avvenuto deposito della pronuncia di accertamento: tali atti dovranno essere trasmessi a questa Sezione, unitamente alla attestazione dell'avvenuto adempimento dell'obbligo di pubblicazione della presente deliberazione disposto dall'art. 31 del D.Lgs. n. 33/2013, nei successivi 30 giorni;

In particolare, tra l'altro, la Sezione raccomanda al Comune di:

- effettuare il riaccertamento ordinario dei residui con una verifica sostanziale, approfondita, puntuale, sulla sussistenza giuridica dei residui attivi vetusti e passivi vetusti;
- impiegare al massimo le risorse umane, finanziarie e materiali per migliorare la propria capacità di riscossione e, di conseguenza, anche la propria capacità di pagamento.

Nell'occasione, l'Ente produrrà comunque specifica documentazione che dimostri in modo analitico la correlazione tra spesa erogata con l'anticipazione di liquidità, la sua corretta contabilizzazione secondo le indicazioni della Corte dei conti (Sezione Autonomie, n.31/2015 e n. 28/2017) e la sua finalizzazione al pagamento di debiti pregressi.

Analoga specifica documentazione dovrà essere prodotta per l'anticipazione di tesoreria, volta a dimostrare la sua finalizzazione non solo a esigenze contingenti di liquidità, ma anche – per la parte non restituita- al solo pagamento di debiti di parte capitale.

L'Ente produrrà altresì la dimostrazione analitica dell'avvenuta iscrizione nel bilancio, rilevante ai fini della corretta determinazione del risultato di

amministrazione, del residuo passivo dovuto alla mancata restituzione dell'anticipazione di tesoreria

DISPONE ALTRESI'

- che l'ente provveda a adottare misure per garantire in via prospettica e dinamica (Corte cost, 250/2013) la tenuta degli equilibri di bilancio, anche con riferimento alla corretta alimentazione dei fondi accantonati e segnatamente del FCDE e del fondo rischi;

- richiama in ogni caso l'organo di revisione, in relazione alle problematiche riscontrate, ad una più puntuale e attenta vigilanza sulla regolarità contabile, finanziaria ed economico-patrimoniale della gestione dell'Ente per il rispetto degli equilibri di bilancio e della normativa vigente, anche in riferimento ai doveri, compendati in termini generali dalla previsione dell'art. 147-*quinquies* del Tuel, di attestazione di congruità delle poste di bilancio funzionali al perseguimento degli equilibri di bilancio;

- dispone la trasmissione della presente pronuncia alla Procura della Corte dei Conti per i profili di competenza;

- rammenta l'obbligo di pubblicazione ai sensi dell'art. 31 del d. lgs 14 marzo 2013, n. 33;

- dispone che copia della presente deliberazione sia trasmessa via posta elettronica certificata e in via telematica, mediante l'applicativo Con.Te., al Consiglio comunale, al Sindaco e all'Organo di revisione del Comune di San Leo.

Così deliberato in Bologna, nella camera di consiglio del 1° giugno 2020.

Il presidente

Marco Pieroni

(firmato digitalmente)

Il relatore

Tiziano Tessaro

(firmato digitalmente)

Depositata in segreteria il 1 giugno 2020

Il funzionario preposto

Rossella Broccoli

(firmato digitalmente)

