



REPUBBLICA ITALIANA

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

composta dai magistrati:

dott.ssa Simonetta Rosa	Presidente
dott. Marcello Degni	Consigliere
dott. Giampiero Maria Gallo	Consigliere
dott. Luigi Burti	Consigliere
dott. Donato Centrone	Primo Referendario
dott. Paolo Bertozzi	Primo Referendario (Relatore)
dott. Cristian Pettinari	Referendario
dott. Giovanni Guida	Referendario

nell'Adunanza del 22 novembre 2017 e nella Camera di consiglio del 6 marzo 2018

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



A handwritten signature in black ink, appearing to be a stylized 'R' or similar character.

esaminate le relazioni-questionario dell'Organo di revisione contabile del Comune di **Zavattarello** (PV) sui rendiconti degli esercizi 2013, 2014 e 2015 e sul bilancio di previsione dello stesso esercizio 2015, pervenute a questa Sezione regionale;

vista la nota istruttoria n. 12312 del 9 agosto 2017;

vista la relazione di deferimento del magistrato istruttore del 3 novembre 2017;

vista l'ordinanza del Presidente della Sezione di controllo n. 119/2017 del 6 novembre 2017 con la quale la Sezione medesima è stata convocata il giorno 22 novembre 2017;

vista la nota trasmessa dal Comune in data 7 novembre 2017;

udito nell'adunanza pubblica il relatore, dott. Paolo Bertozzi;

uditi, in rappresentanza dell'amministrazione comunale, il Sindaco Simone Tiglio, e il Revisore dei conti dott. Alessandro Guerrina;

udito nella camera di consiglio del 6 marzo 2018 il relatore dott. Paolo Bertozzi.

Premesso in fatto

Dall'esame delle relazioni dell'Organo di revisione del Comune di Zavattarello sui rendiconti degli esercizi finanziari 2013, 2014 e 2015 e sul bilancio di previsione dello stesso esercizio 2015, trasmesse a questa Sezione regionale ai sensi dell'art. 1, comma 166, della legge 23 dicembre 2005, n. 266, sono emersi alcuni profili di criticità nella gestione dell'ente che hanno richiesto approfondimenti istruttori.

Con la nota n. 12312 del 9 agosto 2017, inviata all'Organo di revisione e al Sindaco, e sollecitata con pec n. 13788 del 21 settembre 2017, si sono richieste informazioni in merito alle predette criticità.

Con e-mail del 28 settembre 2017, il Segretario comunale, prendendo atto della scadenza dei termini assegnati per riferire sui punti sollevati, chiedeva una proroga per la trasmissione della nota di risposta fino al giorno 8 ottobre 2017.

In assenza di qualunque riscontro, con nota n. 16701 del 19 ottobre 2017, si è provveduto a sollecitare nuovamente l'invio della risposta.

Considerato che alla data del 3 novembre 2017 nessuna comunicazione era pervenuta al riguardo, il Magistrato istruttore ha richiesto di sottoporre la questione all'esame collegiale della Sezione in adunanza pubblica per accertare l'inadempimento dell'ente e per valutarne la situazione finanziaria in base alle irregolarità riscontrate allo stato degli atti trasmessi.

Sono state rilevate, in particolare, le seguenti criticità:

1. il mancato rispetto del Patto di stabilità interno per gli esercizi 2013, 2014 e 2015 e l'omessa risposta alla richiesta di riferire sull'avvenuta applicazione delle conseguenti sanzioni;
2. il reiterato ricorso all'anticipazione di tesoreria;
3. la scarsa capacità di riscossione dei residui attivi che mantengono una elevata incidenza sul risultato di amministrazione e la scarsa capacità di smaltimento dei residui passivi;

4. l'omesso accantonamento di quote nel risultato di amministrazione al 31 dicembre 2015, con particolare riferimento al Fondo crediti di dubbia esigibilità, che potrebbero determinarne una situazione di disavanzo sostanziale;
5. l'omessa costituzione del Fondo pluriennale vincolato in relazione ai residui passivi conservati nel conto del bilancio.

Non è poi stato dato riscontro alle richieste istruttorie concernenti:

1. la tempestività dei pagamenti;
2. la corretta imputazione della restituzione annuale della quota capitale dell'anticipazione di liquidità di cui al decreto-legge n. 35/2015;
3. la conservazione di impegni di spesa come residui passivi in sede di riaccertamento straordinario;
4. la motivazione dell'imputazione contabile di impegni altri specifici impegni di spesa.

In data 7 novembre, dopo la notifica dell'ordinanza di deferimento, è stata trasmessa la nota, a firma del Revisore dei conti, di risposta alla richiesta istruttoria del 9 agosto 2017.

A questa ha fatto seguito una ulteriore nota con la quale il Sindaco ha comunicato di essersi attivato personalmente al fine di predisporre, con gli uffici preposti, la risposta alle richieste della Corte in corrispondenza dell'ultimo sollecito e di averne inviata copia al Revisore il quale, nonostante i ripetuti solleciti, non ha provveduto al riscontro ed all'inoltro alla Sezione mediante l'applicativo Si.Qu.EL se non dopo il deferimento.

In adunanza, dopo la relazione orale del Magistrato istruttore, è intervenuto il Revisore dei conti che ha ricordato i motivi del ritardato invio della nota, imputabili a problemi tecnici nella procedura di trasmissione e ha fornito ulteriori chiarimenti sulla situazione finanziaria del Comune.

Considerato in diritto

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

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

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

Questo nuovo modello di controllo, come ricordato dalla Corte costituzionale nella recente sentenza n. 60/2013, configura, su tutto il territorio nazionale, un sindacato generale ed

obbligatorio sui bilanci preventivi e rendiconti di gestione di ciascun ente locale, finalizzato a tutelare, nell'ambito del coordinamento della finanza pubblica, la sana gestione finanziaria del complesso degli enti territoriali, nonché il rispetto del patto di stabilità interno e degli obiettivi di governo dei conti pubblici concordati in sede europea. Esso si colloca nell'ambito materiale del coordinamento della finanza pubblica, in riferimento agli articoli 97, primo comma, 28, 81 e 119 della Costituzione, che la Corte dei conti contribuisce ad assicurare, quale organo terzo ed imparziale di garanzia dell'equilibrio economico finanziario del settore pubblico e della corretta gestione delle risorse collettive, in quanto al servizio dello Stato-ordinamento.

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

Nel caso di accertamento, da parte della Sezione, di squilibri economico-finanziari, della mancata copertura di spese, della violazione di norme finalizzate a garantire la regolarità della gestione finanziaria, o del mancato rispetto degli obiettivi posti dal patto di stabilità interno, è previsto, infatti, l'obbligo per gli enti interessati, di adottare, entro sessanta giorni dalla comunicazione del deposito della pronuncia di accertamento, i provvedimenti idonei a rimuovere le irregolarità e a ripristinare gli equilibri di bilancio, da trasmettere alla Sezione per le verifiche di propria competenza.

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

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

II) Irregolarità della gestione finanziaria.

La Sezione deve rilevare, in primo luogo, il mancato riscontro nei termini richiesti della nota n. 12312 del 9 agosto 2017, trasmessa in pari data all'Organo di revisione e al Sindaco di Zavattarello e diretta ad ottenere chiarimenti su taluni aspetti della gestione



finanziaria dell'ente emersi a seguito dell'esame delle relazioni-questionario sui rendiconti degli esercizi 2013, 2014 e 2015.

Nonostante i ripetuti solleciti (da ultimo in data 19 ottobre 2017), la risposta è pervenuta solo con la nota dell'Organo di revisione del 7 novembre 2017, successiva alla notifica dell'ordinanza di deferimento che, in mancanza delle informazioni atte a consentire una istruttoria completa, era stata disposta allo stato degli atti precedentemente acquisiti.

Si ricorda che la predetta omissione, in assenza di validi motivi, costituisce una violazione dei doveri di collaborazione che incombono sull'Organo di revisione e, in ultima analisi, sullo stesso Comune nei confronti della Corte dei conti.

Si deve ritenere infatti che il Comune, per il tramite dell'Organo di Revisione, debba fornire alla competente Sezione regionale della Corte, oltre alla relazione sul Rendiconto, anche le informazioni successivamente richieste, necessarie ad effettuare in maniera esaustiva il controllo sulla gestione finanziaria di cui all'art. 1, commi 166 e 167, della legge n. 266/2005 e all'art. 148-bis del TUEL.

Si rimarca inoltre, visti anche i motivi del mancato e tardivo invio adottati dal Revisore dei conti in adunanza e dal Sindaco nella nota trasmessa, la necessità di una fattiva cooperazione tra lo stesso Organo di revisione e gli uffici dell'amministrazione comunale ai fini del tempestivo adempimento delle richieste informative o della pronta comunicazione di eventuali circostanze impeditive.

Ciò detto, La Sezione, all'esito dell'adunanza pubblica, ha ritenuto di procedere all'esame della situazione finanziaria del Comune, proseguita nella camera di consiglio del 6 marzo 2018, anche sulla base delle informazioni fornite con la nota tardivamente trasmessa, accertando la sussistenza delle irregolarità gestionali e contabili di seguito descritte.

1. Mancato rispetto del patto di stabilità interno.

Il Comune di Zavattarello non ha rispettato gli obiettivi del Patto di stabilità interno negli esercizi 2013, 2014 e 2015.

Si riportano di seguito i dati contabili delle certificazioni trasmesse al Ministero dell'Economia e delle Finanze attestanti il mancato conseguimento degli obiettivi programmatici prescritti.

	2013	2014	2015
Obiettivo programmatico	208	172	20
Saldo finanziario	48	83	168
Differenza obiettivo saldo	-160	-89	-148

Nella risposta istruttoria rinviata dopo il deferimento in pubblica adunanza si riferisce al riguardo che il mancato rispetto del Patto di stabilità è stato determinato, sul lato delle spese, dai pagamenti effettuati dall'ente nei confronti di debitori privati per opere di investimento programmate in epoca precedente all'estensione delle regole del Patto

anche ai piccoli comuni e, sul lato delle entrate, dalla riduzione dei trasferimenti erariali e dal ritardo nell'emissione dei ruoli della TARI (ex TARES, ex TARSU), nonché delle bollette del servizio idrico integrato (gestito in economia dall'ente in qualità di erogatore temporaneo), che hanno causato il rallentamento del flusso di cassa in entrata.

La Sezione, preso atto di quanto rappresentato, non può che accertare l'obiettivo violazione del Patto di stabilità interno, ribadendo l'importanza del rispetto dello stesso per la realizzazione degli obiettivi finanziari del comparto degli enti locali, previsti, di anno in anno, dalla legislazione di finanza pubblica.

Si rammenta al riguardo che le norme relative al Patto di stabilità interno impongono agli enti locali la necessità di prevedere adeguate modalità di programmazione della spesa pubblica finalizzate al perseguimento degli obiettivi di volta in volta previsti dal legislatore nazionale.

L'adempimento degli obblighi assunti dall'Italia nei confronti degli altri Paesi dell'Unione europea, cui il conseguimento degli obiettivi del Patto è funzionale, conduce a ritenere quale "comportamento difforme dalla sana gestione finanziaria" il mancato rispetto dello stesso.

Si richiede pertanto che l'ente, da un lato, applichi le sanzioni e limitazioni amministrative previste, dall'altro, adotti specifici provvedimenti per ricondurre la gestione entro gli obiettivi fissati dalla legge.

Nella stessa risposta istruttoria si conferma l'applicazione, negli esercizi 2014, 2015 e 2016, delle sanzioni previste dall'art. 31, comma 26, della legge 12 novembre 2011, n. 183 per il mancato rispetto del Patto di cui la Sezione prende atto.

2. Gestione di cassa. Anticipazione di tesoreria.

Dai dati riportati nelle Relazioni-questionario sui rendiconti in esame redatte dall'Organo di revisione risulta che il Comune di Zavattarello nel corso del 2014 ha usufruito per 306 giorni dell'anticipazione di tesoreria richiesta per un massimo di euro 450.000 maturando interessi passivi per euro 9.077,43.

Lo stesso Comune aveva usufruito dell'anticipazione anche nel 2013 per 147 giorni, per un massimo di euro 600.000, con interessi passivi per euro 1.881,22.

I valori indicati, tuttavia, non trovano riscontro nelle registrazioni contabili dei flussi di cassa nei confronti dell'istituto tesoriere che non registrano corrispondenti movimenti in entrata e in spesa sui pertinenti capitoli di bilancio, impedendo così di verificare l'entità dell'anticipazione complessivamente usufruita e la totale restituzione della stessa alla chiusura dell'esercizio.

Nella risposta istruttoria inviata dopo il deferimento si precisa che il ricorso all'anticipazione è stato determinato principalmente dallo sfasamento temporale fra l'accertamento e la riscossione delle entrate inserite nei bilanci, sia a causa dei ritardi nell'emissione dei ruoli TARI e delle bollette del servizio idrico integrato, sia in conseguenza



dei fenomeni di elusione ed evasione e di ritardato pagamento registrati in ordine all'incasso di taluni tributi comunali (IMU, TASI, TOSAP).

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

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

L'azione, soprattutto se reiterata nel tempo e per importi rilevanti, oltre a produrre un aggravio finanziario derivante dagli interessi passivi che maturano sulla somma concessa in anticipazione per il periodo di utilizzo, costituisce il sintomo di un evidente squilibrio di bilancio, in particolare della gestione di competenza, denotando l'incapacità dell'ente di riscuotere le entrate accertate in misura ragionevolmente sufficiente a provvedere con tempestività alle proprie necessità di spesa, senza ricorrere all'indebitamento.

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

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

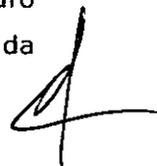
Per le caratteristiche sopra accennate l'anticipazione di tesoreria richiede una puntuale registrazione nelle scritture contabili dell'ente che consenta di verificarne la legittimità e la rispondenza alla specifica funzione ad essa riconosciuta.

La Sezione deve quindi rilevare la grave irregolarità costituita dall'omessa contabilizzazione dell'anticipazione negli esercizi in esame, richiamando il Comune alla corretta registrazione dei flussi di cassa nei confronti della tesoreria secondo i criteri stabiliti dal principio contabile applicato concernente la contabilità finanziaria (punto 3.26 e punto 10 per quanto riguarda i fondi vincolati per cassa).

3. Gestione dei residui.

Il Comune, secondo i dati riportati nella relazione dell'Organo di revisione, ha conservato nel conto del bilancio alla chiusura dell'esercizio 2015 residui attivi per euro 1.087.542,85 e residui passivi per euro 1.158.210,32.

I residui attivi dei titoli I e III, in particolare, ammontano ad euro 401.001,19, di cui euro 333.029,54 provenienti dalla gestione di competenza ed euro 67.971,65 derivanti da



entrate accertate in esercizi pregressi, con una rilevantissima incidenza sul risultato di amministrazione dell'esercizio pari ad euro 10.156,92.

Nella nota di risposta istruttoria si riferisce al riguardo che l'ammontare complessivo dei residui attivi conservati nel conto del bilancio del Comune risulta in costante diminuzione nel triennio in esame (euro 1.651.729,44 nel 2013, euro 1.350.982,17 nel 2014).

Nella stessa nota si forniscono precisazioni sulla persistente esigibilità delle posizioni creditorie conservate che ne ha giustificato il mantenimento in bilancio e, di contro, sulle difficoltà di riscossione di talune poste attive per il mancato pagamento da parte degli utenti di fatture per la prestazione di servizi.

La Sezione, sulla base della documentazione contabile esaminata, deve rilevare che la significativa presenza di residui attivi di parte corrente mantenuti nel conto del bilancio, oltre a denotare una persistente difficoltà del Comune nella riscossione delle entrate proprie con le inevitabili tensioni di cassa cui si è fatto in precedenza cenno, rischia di alterare la reale rappresentazione degli equilibri di bilancio dell'ente, nella misura in cui i crediti di difficile riscossione non siano compensati da congrui accantonamenti nel risultato di amministrazione dell'esercizio.

Il Comune, oltre a non disporre prudenzialmente alcun accantonamento negli esercizi 2013 e 2014, non ha provveduto, come si dirà oltre, alla costituzione del Fondo crediti di dubbia esigibilità al 1 gennaio 2015, adempimento funzionale al passaggio al nuovo ordinamento contabile armonizzato ed espressamente richiesto dall'art. 7 decreto legislativo n. 118/2011.

Permane particolarmente elevato anche l'ammontare dei residui passivi (che, come ammesso nella stessa risposta istruttoria, è sempre stato superiore al corrispondente valore dei residui attivi) e, in particolare, dei residui passivi di parte corrente del titolo I, pari ad euro 785.263,92 alla chiusura dell'esercizio 2015, a conferma della difficoltà del Comune al pagamento tempestivo delle proprie obbligazioni commerciali.

Nella risposta istruttoria si ribadisce al riguardo che i ritardi nelle riscossioni sopra descritti hanno determinato una sofferenza di cassa, solo in parte lenita dal ricorso all'anticipazione di tesoreria, che a sua volta ha causato ritardi nel pagamento dei debiti commerciali dell'ente, con conseguente rallentamento nello smaltimento dei residui passivi.

Nella stessa risposta si precisa inoltre che le misure organizzative adottate in ordine al piano dei pagamenti non sono risultate adeguate al fine di consentire il rispetto del Patto di stabilità interno e i tempi medi di pagamento dei debiti commerciali sono stati in taluni casi eccedenti rispetto ai vincoli di legge vigenti, quantunque l'ente non sia mai incorso in vertenze, giudiziali o stragiudiziali, con i propri fornitori.

La Sezione, accertata la situazione sopra descritta, ricorda che la persistenza, in più esercizi finanziari, di una cospicua mole di residui passivi impone al Comune di svolgere un'attività di monitoraggio costante, al fine di evitare che si consolidi la prassi di



"accumulare" debiti liquidi ed esigibili, a fronte di entrate accertate e non riscuotibili nell'esercizio di competenza con inevitabili riflessi negativi sulla disponibilità di cassa.

La Sezione, infine, deve ulteriormente rilevare la mancata reimputazione all'esercizio di scadenza di residui passivi già conservati nel conto del bilancio, richiesta in sede di riaccertamento straordinario dei residui, cui il Comune, come si dirà di seguito, non ha di fatto dato corso.

4. Riaccertamento straordinario dei residui. Fondo crediti di dubbia esigibilità.

Il Comune ha trasmesso la deliberazione di Giunta n. 148/2015 del 9 luglio 2015 avente per oggetto "Accertamento straordinario dei residui ai sensi del d.lgs n. 118/2011".

Questa, dopo aver ricordato la natura e la finalità del riaccertamento straordinario dei residui, dà espressamente atto, nelle premesse che *"il servizio finanziario, unitamente all'ordinario riaccertamento dei residui ha anche predisposto il riaccertamento straordinario individuato, per ciascun residuo definito nel rispetto del vecchio ordinamento, quelli destinati ad essere cancellati, per quelli corrispondenti ad obbligazioni perfezionate, l'esercizio di scadenza dell'obbligazione"* - e che - *"concordemente si è provveduto a:*

- *eliminare residui attivi e passivi cui non corrispondono obbligazioni perfezionate (per esempio gli impegni assunti ai sensi art. 183, comma 5, del TUEL);*
- *eliminare i residui attivi e passivi a cui non corrispondono obbligazioni eseguibili alla data del 31 dicembre 2014, individuando, per ciascun residuo non scaduto cancellato, gli esercizi in cui l'obbligazione diviene esigibile, secondo i criteri del principio applicato alla contabilità finanziaria;*
- *determinare il fondo pluriennale vincolato al 1° gennaio 2015 da iscrivere nell'entrata dell'esercizio 2015 del bilancio di previsione 2015/2017, distintamente per la parte corrente e per il conto capitale;*
- *determinare il risultato di amministrazione al 1° gennaio 2015, in considerazione dell'importo riaccertato dei residui attivi e passivi e dell'importo del fondo pluriennale vincolato alla stessa data;*
- *individuare le quote accantonate, destinate e vincolate del risultato di amministrazione al 1° gennaio 2015;*
- *apportare le necessarie variazioni agli stanziamenti del bilancio di previsione 2015/2017 in corso di formazione ed ai residui in corso di gestione al fine di consentire le registrazioni delle reimputazioni nelle scritture contabili al fine di consentire:*
 - a) *l'iscrizione del fondo pluriennale vincolato in entrata dell'esercizio 2015;*
 - b) *l'adeguamento degli stanziamenti del bilancio di previsione 2015/2017 riguardanti il fondo pluriennale vincolato iscritto nella spesa dell'esercizio 2015 e nell'entrata e nella spesa degli esercizi successivi;*
 - c) *l'eventuale utilizzo delle quote vincolate del risultato di amministrazione;*

- d) *l'adeguamento degli stanziamenti di competenza e l'importo dei residui iniziali attivi e passivi al risultato del riaccertamento;*
- e) *il riaccertamento e reimpegno delle entrate e delle spese eliminate in quanto non esigibili al 31 dicembre 2014;*

La stessa deliberazione, che attesta l'acquisizione del parere favorevole dell'Organo di revisione, dispone:

1. *di approvare ai sensi artt. 7 e 14 DPCM 28/12/2011, la revisione straordinaria dei residui attivi e passivi relativa agli esercizi 2014 e precedenti di cui all'allegato "A" che fa parte integrante della presente deliberazione;*
2. *di rideterminare in € 11.235,98 il risultato di amministrazione al 1° gennaio 2015, in considerazione dell'importo riaccertato dei residui attivi e passivi come dall'allegato 5/2 al D.lgs 118/2011 che fa parte integrante del presente atto;*
3. *di determinare il fondo pluriennale vincolato come da allegato 5/1 al D.lgs 118/2011 che fa parte integrante del presente atto;*
4. *di approvare la reimputazione in bilancio, come da variazione di cui all'allegato "B" che fa parte integrante del presente atto;*
5. *di individuare le quote accantonate, destinate e vincolate del risultato di amministrazione al 1 gennaio 2015 (fondi vincolati euro 1.600, fondi per spese in conto capitale euro 849,09, fondi non vincolati euro 8.786,89) ;*
6. *di assestare l'importo dei residui attivi e passivi al 1 gennaio 2015 all'importo risultante dal riaccertamento dei residui;*
7. *di trasmettere i prospetti approvati con la presente deliberazione ad info.arconet@tesoro.it;*
8. *di dichiarare con votazione palese, unanime, favorevole e separata la presente deliberazione immediatamente eseguibile ai sensi art. 134, comma 4, d.lgs 267/2000".*

Dall'esame della documentazione allegata alla deliberazione di Giunta e, in particolare, dei prospetti riassuntivi delle operazioni effettuate (schemi allegati 5/1 e 5/2 del decreto legislativo n. 118/2011), risulta che nessuno degli adempimenti richiesti dal riaccertamento straordinario per il passaggio al nuovo ordinamento contabile armonizzato, quantunque dichiarati nel preambolo della deliberazione stessa, è stato in realtà compiuto, come dimostrato dal valore "zero" di tutte le risultanze contabili delle relative operazioni.

Non figurano residui attivi e passivi cancellati e reimputati agli esercizi successivi secondo il principio della competenza potenziata, con conseguente mancata costituzione del Fondo pluriennale vincolato.

Nonostante il mantenimento in bilancio di tutti i residui attivi delle precedenti gestioni non risulta inoltre costituito il Fondo crediti di dubbia esigibilità quale specifica quota accantonata del risultato di amministrazione.

Nella risposta istruttoria si riferisce al riguardo che l'ente, in considerazione delle difficoltà riscontrate nell'applicazione dei nuovi principi contabili e della necessità di aggiornare i sistemi informatici gestionali, ha ritenuto di rinviare all'esercizio 2016 il passaggio alla "nuova contabilità armonizzata".

La Sezione deve rilevare, in primo luogo, che il Comune di Zavattarello, nonostante l'adozione formale della deliberazione del riaccertamento straordinario dei residui, non ha dato corso ai relativi adempimenti, in palese violazione dell'art. 80 del decreto legislativo n. 118/2011 che, ai fini del passaggio al nuovo sistema contabile, ne imponeva l'adozione a partire dall'esercizio 2015.

Tale omissione costituisce, oltre che una violazione di legge, anche una grave irregolarità amministrativa e contabile che preclude quella rappresentazione esaustiva e veritiera della situazione finanziaria dell'ente assicurata dagli istituti della riforma (quali imputazione a scadenza, Fondo pluriennale vincolato e Fondo crediti di dubbia esigibilità) anche agli effetti del controllo contabile.

Né questa stessa omissione può essere giustificata, adducendo generiche problematiche tecniche e organizzative, posto che la riforma dell'ordinamento contabile è divenuta obbligatoria dopo oltre tre anni dall'entrata in vigore del decreto legislativo n. 118/2011 e dopo un periodo di sperimentazione limitato solo ad alcuni enti locali, dando modo a tutti i soggetti interessati di predisporre per tempo le misure necessarie a gestire la transizione tra i diversi sistemi contabili.

La Sezione, accertata nei termini riferiti la predetta grave irregolarità, ritiene comunque di dover prendere in esame la situazione finanziaria del Comune sulla base delle regole della contabilità armonizzata, quantunque disattese dallo stesso Comune nell'esercizio 2015.

Merita di essere censurato sotto questo profilo il mancato accantonamento nel risultato di amministrazione al 1 gennaio 2015 del Fondo crediti di dubbia esigibilità a fronte dell'elevato ammontare dei residui attivi mantenuti nel conto del bilancio, con inevitabili riflessi sulla corretta rappresentazione degli equilibri finanziari dell'ente per effetto di disavanzi occulti derivanti dalle poste non più esigibili.

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

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

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

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

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

b2) a calcolare, in corrispondenza di ciascuna entrata di cui al punto b1), la media del rapporto tra gli incassi (in c/residui) e l'importo dei residui attivi all'inizio di ogni anno degli ultimi 5 esercizi;

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

Con la modifica apportata al principio contabile dal DM 20 maggio 2015 si è stabilito che: *"l'importo dei residui attivi all'inizio di ciascun anno degli ultimi 5 esercizi può essere ridotto di una percentuale pari all'incidenza dei residui attivi di cui alle lettere b) e d) del prospetto di cui al punto 9.3 riguardante il riaccertamento straordinario dei residui rispetto al totale dei residui attivi risultante dal rendiconto 2014. Tale percentuale di riduzione può essere applicata in occasione della determinazione del fondo crediti di dubbia esigibilità da accantonare nel risultato di amministrazione degli esercizi successivi, con riferimento alle annualità precedenti all'avvio della riforma"*.

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

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

- + *Fondo crediti di dubbia esigibilità nel risultato di amministrazione al 1° gennaio dell'esercizio cui il rendiconto si riferisce*
- *gli utilizzi del fondo crediti di dubbia esigibilità effettuati per la cancellazione o lo stralcio dei crediti*
- + *l'importo definitivamente accantonato nel bilancio di previsione per il Fondo crediti di dubbia esigibilità, nell'esercizio cui il rendiconto si riferisce.*

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

Il sistema contabile armonizzato richiede in ogni caso un accantonamento minimo al Fondo crediti di dubbia esigibilità che non può essere inferiore a quello risultante dall'applicazione dei sopra riferiti criteri di calcolo.

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

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

Dall'analisi dei dati riportati nella tabella al punto 4.4.2 del questionario sul bilancio di previsione 2015 (ove sono indicati i residui di alcune categorie di entrate dei titoli I e III conservati alla chiusura dell'esercizio 2014 per un totale di euro 297.980,99 con l'indicazione per ciascuna di esse della percentuale di riscossioni degli ultimi 5 anni) emerge che il Comune avrebbe dovuto effettuare un accantonamento a Fondo crediti di dubbia esigibilità superiore ad euro 160.000.

Tutto ciò premesso la Sezione, nel prendere atto che il Comune, secondo quanto dichiarato nella risposta istruttoria, ha provveduto al primo accantonamento del Fondo crediti di dubbia esigibilità nel rendiconto dell'esercizio 2016, richiede di verificarne la congruità con riferimento all'esercizio 2017 in fase di chiusura contabile e rendicontazione, fornendo la specifica indicazione:

- dell'elenco dei residui attivi conservati per ogni categoria entrata considerata ai fini della determinazione del Fondo medesimo con indicazione analitica e motivata delle eventuali poste escluse;
- dell'importo dei residui attivi esistenti all'inizio di ciascuno degli ultimi 5 esercizi, e le relative riscossioni in conto residui con indicazione della media realizzata;
- dell'importo del Fondo accantonato per ciascuna categoria d'entrata risultante dall'applicazione di una percentuale pari al complemento a 100 della media di riscossione all'importo dei residui attivi conservati al 31 dicembre.

Si richiede quindi al Comune di adottare i provvedimenti necessari a ristabilire gli equilibri di bilancio qualora la rideterminazione del Fondo crediti di dubbia esigibilità dovesse evidenziare una situazione di disavanzo di amministrazione, avvalendosi eventualmente anche della facoltà di ripetizione del riaccertamento straordinario dei residui di cui all'art. 1, comma 848, della legge 27 dicembre 2017, n. 2015 (legge di bilancio per il 2018).

Le risultanze contabili delle predette operazioni, unitamente ai provvedimenti eventualmente adottati, dovranno essere trasmesse a questa Sezione unitamente al Rendiconto dell'esercizio 2017, entro 30 giorni dall'approvazione dello stesso.

Si ricorda che secondo quanto stabilito dal principio contabile concernente la contabilità finanziaria (punto 3.3) *"fino a quando il fondo crediti di dubbia esigibilità non risulta adeguato non è possibile utilizzare l'avanzo di amministrazione"*.

Si richiama al riguardo anche il disposto dell'art. 188, comma 1-quater, del TUEL, per cui *"agli enti locali che presentino, nell'ultimo rendiconto deliberato, un disavanzo di amministrazione ovvero debiti fuori bilancio, ancorché da riconoscere, nelle more della variazione di bilancio che dispone la copertura del disavanzo e del riconoscimento e finanziamento del debito fuori bilancio, è fatto divieto di assumere impegni e pagare spese per servizi non espressamente previsti per legge"*.

5. Riaccertamento straordinario dei residui. Fondo pluriennale vincolato.

Il Comune, come risulta dalla deliberazione di Giunta sopra richiamata, non ha provveduto ad alcuna reimputazione di residui attivi e passivi agli esercizi di scadenza, non dando corso, conseguentemente, alla costituzione del Fondo pluriennale vincolato.

Si ricorda al riguardo che il principio c.d. della competenza finanziaria potenziata richiede, come è noto, la registrazione nelle scritture contabili dell'ente delle sole obbligazioni attive e passive perfezionate, con imputazione contabile all'esercizio di scadenza in cui quindi il credito o il debito diviene esigibile.

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

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

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



del Fondo pluriennale vincolato che, a quanto risulta allo stato degli atti, è stata omessa dall'ente.

La Sezione, accertata pertanto nei termini sopra riferiti l'ulteriore inadempimento derivante dal non aver dato corso nel 2015 alle operazioni di riaccertamento straordinario dei residui, invita il Comune alla verifica delle reimputazioni suscettibili di dar luogo alla costituzione del Fondo crediti di dubbia esigibilità, provvedendo ai relativi adempimenti, ove necessari, in sede di rendicontazione dell'esercizio 2017, avvalendosi eventualmente, anche in questo caso, della facoltà di ripetizione del riaccertamento straordinario dei residui di cui all'art. 1, comma 848, della legge 27 dicembre 2017, n. 2015 (legge di bilancio per il 2018).

6. Fondo per la restituzione dell'anticipazione di liquidità di cui al decreto-legge n. 35/2013.

Il Comune di Zavattarello ha fatto ricorso all'anticipazione di liquidità presso la Cassa DD.PP. ex art. 1, comma 13, de decreto-legge n. 35/2013 per euro 84.123,68 nel 2013, Questa Sezione, con la nota n. 11323 del 15 ottobre 2015, ha chiesto all'ente di specificare le modalità di contabilizzazione, in entrata, dell'anticipazione ricevuta e, in uscita, dell'onere pluriennale di restituzione.

La richiesta è stata motivata dalla necessità di verificare se gli enti beneficiari della predetta anticipazione avessero correttamente proceduto alla corretta iscrizione contabile delle relative poste in modo da evitare che le risorse acquisite potessero essere destinate a finanziare nuove spese, anziché al pagamento dei debiti esigibili al 31 dicembre 2012, secondo quanto precisato dalla Sezione delle autonomie di questa Corte con la deliberazione n. 19/2014/QMIG.

L'Organo di revisione del Comune, con nota del 28 ottobre 2015, ha precisato che l'anticipazione è stata contabilizzata in entrata al titolo V, categoria 1, cap. 3190 e in spesa al titolo III, funzione 1, servizio 3.

La Sezione, nel prendere atto di quanto rappresentato, ritiene di dover richiamare le regole di contabilizzazione dell'anticipazione di liquidità in parola fissate dalla Sezione delle Autonomie con la deliberazione sopra citata e, in particolare, la costituzione di *"apposito fondo vincolato (ad es. "Fondo Speciale destinato alla restituzione dell'anticipazione ottenuta"), pari all'importo dell'anticipazione assegnata dal MEF da ridursi progressivamente dell'importo pari alle somme annualmente rimborsate a norma delle disposizioni di legge e contrattuali, da finanziare con entrate correnti"*.

La stessa Sezione delle Autonomie, con la successiva deliberazione n. 33/2015/QMIG, ha ribadito le medesime regole anche per i bilanci "armonizzati" in applicazione dei nuovi principi contabili di cui al decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118, stabilendo che *"nei bilanci degli enti locali soggetti alle regole dell'armonizzazione contabile, la sterilizzazione degli effetti che le anticipazioni di liquidità erogate ai sensi del decreto-legge 8 aprile*

2013, n. 35, convertito dalla l. 6 giugno 2013, n. 64, e successive modificazioni, integrazioni e rifinanziamenti, producono sul risultato di amministrazione va effettuata stanziando nel Titolo della spesa riguardante il rimborso dei prestiti un fondo, non impegnabile, di importo pari alle anticipazioni di liquidità incassate nell'esercizio, la cui economia confluisce nel risultato di amministrazione come quota accantonata ai sensi dell'art. 187 del decreto legislativo 18 agosto 2000, n. 267. Il fondo di sterilizzazione degli effetti delle anticipazioni di liquidità va ridotto, annualmente, in proporzione alla quota capitale rimborsata nell'esercizio".

La Sezione, accertato il mancato accantonamento nel risultato di amministrazione dell'esercizio 2015 dell'apposito fondo per la restituzione dell'anticipazione di liquidità sopra descritto, che nella risposta istruttoria del 7 novembre 2017 si precisa non essere stato riportato per errore, richiede al Comune di provvedere in tal senso secondo le modalità stabilite dalla richiamata giurisprudenza contabile.

Alla luce delle considerazioni sopra riportate si ritiene che la situazione finanziaria del Comune di Zavattarello, quale emersa dalla documentazione esaminata, presenta profili di irregolarità che richiedono l'adozione di provvedimenti idonei alla rimozione degli stessi e al ripristino degli equilibri di bilancio.

P.Q.M.

La Corte dei conti Sezione regionale di controllo per la Lombardia

ACCERTA

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

- il mancato rispetto degli obiettivi del Patto di stabilità interno negli esercizi 2013, 2014 e 2015;
- il reiterato ricorso all'anticipazione di tesoreria;
- la scarsa capacità di riscossione delle entrate proprie con conseguente accumulo di residui attivi di parte corrente con una significativa incidenza sul risultato di amministrazione;
- la scarsa capacità di smaltimento dei residui passivi di parte corrente con incidenza negativa sulla tempestività dei pagamenti;
- l'omesso accantonamento nel risultato di amministrazione al 1 gennaio 2015 e al 31 dicembre 2015 del Fondo crediti di dubbia esigibilità conseguente all'ingiustificato rinvio delle operazioni di riaccertamento straordinario dei residui con possibile occultamento di una situazione di "maggior disavanzo";
- l'omessa costituzione del Fondo pluriennale vincolato nell'esercizio 2015;

- l'omesso accantonamento, nel risultato di amministrazione, della quota relativa alla restituzione dell'anticipazione di liquidità concessa ai sensi del decreto-legge n. 35/2013.

RICHIEDE

al Comune, ai sensi dell'art. 148-bis del TUEL, di adottare i provvedimenti idonei a rimuovere le criticità riscontrate e, in particolare, di provvedere alla verifica di congruità del Fondo crediti di dubbia esigibilità e della necessità di costituzione del Fondo pluriennale vincolato in sede di redazione del rendiconto dell'esercizio 2017 con le modalità indicate in motivazione, trasmettendone le risultanze a questa Sezione entro 30 giorni dall'approvazione dello stesso.

DISPONE

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

Così deliberato dalla Camera di consiglio del 6 marzo 2017.

Il relatore

(dott. Paolo Bertozzi)



Il Presidente

(dott.ssa Simonetta Rosa)



Depositata in Segreteria

8 MAR 2018

Il Direttore della Segreteria

(dott.ssa Daniela Parisini)

