



REPUBBLICA ITALIANA
LA CORTE DEI CONTI
SEZIONE REGIONALE DI CONTROLLO PER IL VENETO

Nell'adunanza del 12/04/2018

composta dai Magistrati:

Diana CALACIURA TRAINA	Presidente
Giampiero PIZZICONI	Consigliere
Tiziano TESSARO	Consigliere relatore
Amedeo BIANCHI	Consigliere
Francesca DIMITA	Primo Referendario
Elisabetta USAI	Primo Referendario

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, decreto legge 10 ottobre 2012, n. 174, convertito dalla legge 213 del 7 dicembre 2012;

VISTA da ultimo, la legge 27 dicembre 2017 n. 205;

VISTA la deliberazione della Sezione delle Autonomie della Corte dei conti n. 22/SEZAUT/2016/INPR del 30 maggio 2016, recante le “*Linee guida e 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. 66. Rendiconto della gestione 2015*” emendata in correzione di un errore materiale con successiva deliberazione n. 29/SEZAUT/2016/INPR del 20 ottobre 2016;

VISTA la deliberazione della Sezione delle Autonomie della Corte dei conti n. 24/SEZAUT/2016/INPR del 9 giugno 2016, recante le “*Linee guida e 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. Bilancio di previsione 2016-2018*”;

VISTE le proprie deliberazioni n. 903/2012/INPR e n. 182/2013/INPR;

VISTA la deliberazione n. 49/2017/INPR con la quale la Sezione ha approvato il programma di lavoro per l’anno 2017;

ESAMINATA la relazione sul rendiconto di gestione per l’esercizio finanziario 2015 e la relazione sul bilancio di previsione 2016-2018, redatte dall’Organo di Revisione del Comune di SAN GIOVANNI ILARIONE (VR);

VISTA la nota, in data 22 dicembre 2017, prot. n. 13242, con la quale il magistrato istruttore chiedeva notizie e chiarimenti al suindicato Comune;

VISTE le deduzioni fatte pervenire dall’Amministrazione comunale con nota del 15 gennaio 2018 (acquisita al prot. C.d.c. n. 155 del 15 gennaio 2018);

VISTA l’ordinanza del Presidente n. 21/2018 di convocazione della Sezione per l’odierna seduta;

UDITO il Relatore, Tiziano Tessaro;

FATTO E DIRITTO

1. L’art. 1, commi 166 e 167, L. 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. 22/SEZAUT/2016/INPR e n. 24/SEZAUT/2016/INPR rispettivamente per il rendiconto 2015 e per il bilancio di previsione 2016-2018).

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”).

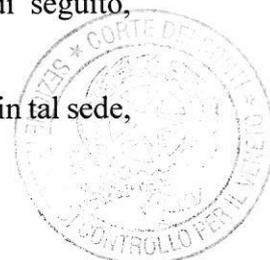
Occorre considerare che l'esercizio 2015 segna il definitivo passaggio alla contabilità armonizzata, come evidenziato dalle Linee guida elaborate dalla Sezione delle Autonomie con la deliberazione n. 22/2016/INPR, che completa le indicazioni offerte con le precedenti deliberazioni n. 4/2015/INPR, n. 31/2015/INPR e n. 32/2015/INPR relative a 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.

In particolare, gli Enti Locali non sperimentatori, ai sensi dell'art. 11, commi 12 e 13, del D.lgs. 118/2011, hanno adottato gli schemi di bilancio e di rendiconto vigenti nel 2014, aventi valore a tutti gli effetti giuridici, ai quali hanno affiancato i nuovi schemi di bilancio armonizzato, con funzione conoscitiva e, dal 1° gennaio 2015, hanno adottato il principio della competenza finanziaria potenziata, mentre gli enti che hanno partecipato nel 2014 alla sperimentazione, ai sensi del citato art. 11, comma 15, del suddetto decreto, hanno adottato gli schemi di bilancio armonizzati, ai quali hanno affiancato, con finalità conoscitiva, gli schemi previgenti.

Si rammenta, inoltre, che il 2015 è stato l'ultimo esercizio di applicazione del Patto di stabilità interno, superato dalla nuova disciplina sul pareggio di bilancio introdotta dalla Legge Cost. 1/2012, di modifica dell'art. 81, comma 6, Cost., a cui è stata data attuazione con la Legge 243/2012.

La Corte dei conti è chiamata a vigilare sul corretto e uniforme passaggio alle accennate 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 tal 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, c. 7, della legge n. 131/2003, qualora 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, c. 2, del D.Lgs. n. 149/2011, la natura attualmente 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. Ciò appare utile per prevenire l'insorgenza di più gravi situazioni di *deficitarietà* o di squilibrio.

Ciò doverosamente precisato e passando ora all'esame delle criticità riscontrate a seguito dell'esame 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 2015 e al bilancio di previsione 2016 del Comune di SAN GIOVANNI ILARIONE (VR) sono emerse una serie di criticità nell'esercizio finanziario di riferimento oggetto di rilievo. Lo scrutinio della situazione finanziaria del Comune ha richiesto in particolare uno specifico approfondimento istruttorio, sfociato in apposita nota di richiesta (prot. n. 13242 del 22 dicembre 2017). I rilievi formulati s'incentravano prevalentemente sulle criticità riguardanti: alterazione sostanziale del risultato di amministrazione per mancanza di vincoli e non corretta quantificazione del fondo crediti di dubbia esigibilità (FCDE) con conseguente disavanzo di amministrazione, assenza accantonamento al fondo contenziosi, ricorso sistematico e ripetuto delle anticipazioni di tesoreria con somme rimaste inestinte al 31/12/2015, peraltro oltre il limite cogente dei 5/12, violazione dell'art. 187, c. 3 - *bis* del TUEL, violazione del parametro di *deficitarietà* n. 9 e scarsa efficienza nella lotta all'evasione tributaria.

In esito alla predetta richiesta, il Comune ha fatto pervenire, con nota prot. 155 del 15 gennaio 2018, i chiarimenti richiesti che tuttavia non hanno consentito di superare i rilievi formulati nella richiesta istruttoria.

Va preliminarmente sottolineato che il Comune di SAN GIOVANNI ILARIONE era stato destinatario di apposita pronuncia per l'esercizio 2014 (n. 403/2017/PRSP), in cui la Sezione aveva proceduto ad accertare un disavanzo sostanziale di amministrazione pari ad euro -313.579,46 dovuto all'omesso computo, tra i residui passivi, delle anticipazioni di tesoreria non restituite a fine esercizio e all'omessa costituzione del FCDE nonché alla reimputazione, in sede di ricognizione straordinaria dei residui al 01/01/2015, di tutte le obbligazioni giuridiche attive e passive non scadute al solo esercizio 2015, violazione dell'art. 187, c. 3-*bis*, del TUEL, violazione del limite dei 5/12 quale massimo delle anticipazioni di tesoreria utilizzabili, violazione del parametro di *deficitarietà* n. 9 (relativo ad "*eventuale esistenza al 31 dicembre di anticipazioni di tesoreria non*



rimborsate superiori al 5 per cento rispetto alle entrate correnti”), mancata adozione del piano per le azioni positive e, infine, violazione dell’art. 9, c. 2 – *bis*, del D.L. 78/2010 (relativo ai vincoli sul salario accessorio).

Considerata la gravità delle violazioni su esposte, accertate con la delibera relativa all’esercizio 2014, la Sezione ha chiesto all’Ente locale l’invio di *“una puntuale relazione”* che dia conto dell’*“attento monitoraggio semestrale”* compiuto dall’Organo di revisione e dal Responsabile del servizio finanziario sulla verifica puntuale degli equilibri di bilancio. Il Comune ha adempiuto l’obbligo suddetto attraverso l’invio della prefata relazione a questa Sezione il 15/01/2018 (acquisita al prot. n. 156 in pari data) con qualche giorno di ritardo rispetto al termine finale che spirava il 05/01/2018.

Considerato l’importanza della criticità contestata con la delibera sul 2014 (emersione di un disavanzo sostanziale pari a -313.579,46 euro), in data 21/12/2017 si è tenuta apposita audizione presso la sede della Corte dei Conti – Sezione Regionale di Controllo del Veneto, cui hanno partecipato il Magistrato Istruttore dott. Tiziano Tessaro, il Responsabile del Servizio Finanziario del Comune di San Giovanni Ilarione e il Revisore Unico. Nel corso dell’audizione, di cui è stato redatto verbale (prot. n. 13235 del 21/12/2017), è stata evidenziata da parte del Responsabile del Servizio Finanziario e dal Revisore la cognizione del dispositivo della delibera 403/2017/PRSP e, però, allo stesso tempo, gli interlocutori ammettevano di non aver adottato alcuna misura consequenziale in ottemperanza alle prescrizioni contenute nella delibera citata.

Relativamente alla segnalata grave criticità sopra riferita sono state chieste, in nota istruttoria, *“notizie urgenti in merito alla copertura del disavanzo di cui alla delibera di questa Sezione n. 403/2017/PRSP”*.

Il Comune ha risposto, con nota acquisita al prot. n. 2412 del 26/03/2018, facendo seguito alle precedenti note acquisite dalla Sezione (prot. n. 155 e 156 del 15/01/2018 citate sopra) attestando che l’importo delle anticipazioni di tesoreria non rimborsate al 31/12/2014, e pari a 330.849,88 euro, è stato iscritto nel conto del bilancio 2014, tra i residui passivi della competenza concorrendo, in questo modo, negativamente alla determinazione del risultato di amministrazione 2014.

Alla luce dell’attestazione suddetta, la grave irregolarità accertata con la delibera sull’esercizio 2014 si può ritenere superata dalla corretta registrazione contabile posta in essere dal Comune, e come precisato nella risposta istruttoria: *“richiamate le osservazioni riferite alla deliberazione n. 403/2017 PRSP, si osserva preliminarmente che il risultato di Amministrazione dell’esercizio 2014 era già comprensivo del rimborso dell’anticipazione di Tesoreria per € 330.849,88 (registrato nei residui passivi). A seguito di tale operato, non si provvede ad alcun accantonamento per il ripiano del presunto disavanzo sostanziale”*.

Nell’esercizio qui considerato, il fondo di cassa al 31/12/2015 ammonta ad euro 0,00 (la cassa iniziale ammontava ad euro 0,00) e la rigidità del bilancio (o della spesa corrente) si attesta al 36,88%.

Le criticità, riscontrate sulla base del questionario e dell’attività istruttoria, che vanno attentamente vagliate nella gestione del bilancio degli esercizi futuri, la cui evidenza non



è venuta meno a seguito della valutazione delle argomentazioni fornite dall'ente in sede di risposta istruttoria, testimoniano della necessità di operare 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 in chiave di tutela degli equilibri di bilancio.

Va premesso al riguardo che il principio di continuità degli esercizi finanziari pubblici *“esige che ogni rendiconto sia geneticamente collegato alle risultanze dell'esercizio precedente, dalle quali prende le mosse per la determinazione delle proprie”* (Corte costituzionale, n. 49 del 2018), e che il risultato di amministrazione deve essere innanzi tutto *“coerente con i profili giuridici inerenti alle partite creditorie e debitorie”*: 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. Sentenza n. 274/2017, Considerato diritto 3). Di talché, *“[l]a quantificazione delle partite attive e passive che non abbiano un obiettivo riscontro finanziario (come avviene al contrario per il fondo di cassa) 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. Sentenza n. 49/2018, Considerato diritto 3.1.2).

L'approfondimento svolto sui contenuti del questionario, e a seguito della nota più sopra indicata, restituisce un quadro istruttorio caratterizzato da una alterazione sostanziale degli equilibri di bilancio, suffragato da una serie di criticità di seguito esposte.

2. È emerso dagli atti che il Comune ha sottostimato il fondo per i crediti di dubbia esazione (FCDE), e, per l'effetto, ha quantificato in misura errata la quota del risultato di amministrazione accantonata al fondo in questione, pari ad euro 5.005,00 (equivalente all'ammontare stanziato in sede di bilancio assestato di previsione 2015). Lo stesso Comune, nella risposta istruttoria, ha riconosciuto e ammesso l'errore imputando la causa ad un mal funzionamento del *software* in uso. Infatti, sul punto, l'Amministrazione locale così dichiara: *“preso atto che il Comune di San Giovanni Ilarione, con la revisione straordinaria dei residui, non aveva accantonato una quota di avanzo di amministrazione per crediti di difficile e dubbia esazione, con l'approvazione del rendiconto 2015 ha provveduto a determinare l'ammontare del fondo medesimo. Purtroppo, il formato elettronico in uso calcolava in modo difforme il F.C.D.E., e l'importo di € 5.005,00 deve intendersi in € 16.976,68, importo calcolato con la media semplice, nel quinquennio 2010/2014, come da prospetti di seguito riportati”*. All'importo così ricalcolato esattamente è stata applicata la riduzione al 36% sul totale dei crediti di difficile esazione, come espressamente si legge nella nota di risposta ricevuta: *“al fine di mitigare l'impatto che l'accantonamento a titolo di Fcde aveva sui bilanci degli enti locali, l'articolo 1, comma 509, della legge 23 dicembre 2014 n. 190 (legge di stabilità per il 2015) introdusse la possibilità di prevedere un'applicazione graduale dell'accantonamento a titolo di Fcde nel bilancio di previsione a partire da quello relativo al periodo 2015-2017. In questo caso il dettato normativo consentiva, fatto 100 l'importo dell'accantonamento determinato secondo quanto previsto dal principio applicato concernente la contabilità finanziaria, di fare accantonamenti inferiori ma crescenti di*



anno in anno fino al 2019. In particolare, 36% per il 2015, 55% per il 2016, 70% per il 2017, 85% per il 2018 e il 100% dal 2019. Pertanto, per il 2015, il 36% di € 47.157,45 è pari a 16.976,68”.

In questo caso il dettato normativo consentiva, fatto 100 l'importo dell'accantonamento determinato secondo quanto previsto dal principio applicato concernente la contabilità finanziaria, di fare accantonamenti inferiori ma crescenti di anno in anno fino al 2019.

In merito alla corretta quantificazione del FCDE, l'art. 3, comma 7, lettera e) del D.Lgs. 23/06/2011, n. 118 prevede che le amministrazioni pubbliche provvedono al riaccertamento straordinario dei residui, consistente, tra l'altro, *“nell'accantonamento di una quota del risultato di amministrazione al 1° gennaio 2015, rideterminato in attuazione di quanto previsto dalla lettera b), al fondo crediti di dubbia esigibilità. L'importo del fondo è determinato secondo i criteri indicati nel principio applicato della contabilità finanziaria di cui all'allegato n. 4.2. Tale vincolo di destinazione opera anche se il risultato di amministrazione non è capiente o è negativo (disavanzo di amministrazione)”*. Tale accantonamento non è oggetto di impegno e genera un'economia di bilancio che confluisce nel risultato di amministrazione.

Già fin dal primo esercizio di applicazione del principio contabile, è disposto che l'ente, in sede di rendiconto, accantoni nell'avanzo di amministrazione *“l'intero importo del fondo crediti di dubbia esigibilità quantificato nel prospetto riguardante il fondo allegato al rendiconto di esercizio, salva la facoltà prevista dalla recente normativa per gli esercizi dal 2015 al 2018”*. In particolare, *“il primo accantonamento di una quota del risultato di amministrazione al fondo crediti di dubbia esigibilità è eseguito in occasione del riaccertamento straordinario dei residui, ed è effettuato con riferimento all'importo complessivo dei residui attivi risultanti dopo la cancellazione dei crediti al 31 dicembre 2014 cui non corrispondono obbligazioni perfezionate e scadute alla data del 1° gennaio 2015”*.

La Sezione osserva al riguardo che gli scostamenti dai principi del D.Lgs. n. 118 del 2011 in tema di armonizzazione dei conti pubblici non costituiscono solamente un vizio formale dell'esposizione contabile, ma risultano strumentali ad una manovra elusiva della salvaguardia degli equilibri del bilancio presidiati dall'art. 81 della Costituzione.

La manovra elusiva consiste essenzialmente nel programmare una spesa superiore a quella consentita dalle risorse disponibili nell'esercizio finanziario (Corte Costituzionale, sentenza n. 279 del 23/11/2016).

Ciò è tanto più vero nel caso di errata quantificazione del FCDE, che 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. sentenza n. 279/2016).

Il punto 9.2 dell'allegato 4/2 prevede che *“le quote accantonate del risultato di amministrazione sono utilizzabili solo a seguito del verificarsi dei rischi per i quali sono stati accantonati. [...] L'utilizzo della quota accantonata per i crediti di dubbia esigibilità è effettuato a seguito della cancellazione dei crediti dal conto del bilancio, riducendo di*



pari importo il risultato di amministrazione”.

Di talché le risultanze istruttorie evidenziano l'impossibilità di fornire una rappresentazione della situazione contabile in linea con i principi della contabilità armonizzata enunciati espressamente come finalità del coordinamento finanziario, ai fini dell'art. 117, comma 3, della Costituzione.

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

Per quanto concerne l'avvenuto abbattimento al 36% del FCDE operata dall'Ente in sede di rendiconto, ed accertata in istruttoria, la Sezione ritiene di escludere che i nuovi principi contabili abbiano introdotto la facoltà di abbattere - anche a consuntivo - l'accantonamento a FCDE sui residui attivi.

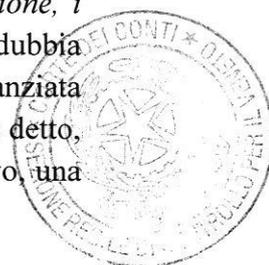
Il Collegio richiama a tale riguardo l'orientamento espresso dalla giurisprudenza della Corte (delibera Lombardia n. 164/2017/PRSP del 29 maggio 2017), secondo cui *“la riduzione del (ndr al) 36 per cento consentito dalla modifica al principio contabile applicato riguarda la determinazione del Fondo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

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

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

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

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



quota di risultato di amministrazione è accantonato al FCDE.

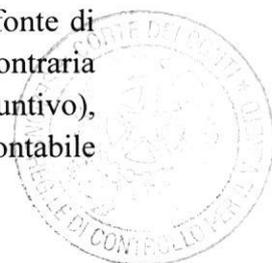
Nel bilancio di previsione, in linea generale, la quantificazione dell'accantonamento a FCDE è effettuata applicando agli stanziamenti delle entrate di dubbia e difficile esazione il complemento a 100 della media tra incassi in conto competenza e accertamenti degli ultimi 5 esercizi.

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

Chiarita la *ratio* del FCDE e, conseguentemente, le modalità fissate *“a regime”* dal legislatore per calcolarne la consistenza sia a previsione sia a consuntivo, deve, altresì evidenziarsi che l'art. 1, comma 509, della L. 23/12/2014 n. 190, ha integrato il principio contabile applicato di cui all'allegato 4/2 prevedendo che *“con riferimento agli enti locali, nel 2015 è stanziata in bilancio una quota dell'importo dell'accantonamento quantificato nel prospetto riguardante il fondo crediti di dubbia esigibilità allegato al bilancio di previsione pari almeno al 36 per cento, se l'ente non ha aderito alla sperimentazione di cui all'articolo 36, e al 55 per cento, se l'ente ha aderito alla predetta sperimentazione. Nel 2016 per tutti gli enti locali lo stanziamento di bilancio riguardante il fondo crediti di dubbia esigibilità è pari almeno al 55 per cento, nel 2017 è pari almeno al 70 per cento, nel 2018 è pari almeno all'85 per cento e dal 2019 l'accantonamento al fondo è effettuato per l'intero importo”*. In altri termini, il comma 509 cit., limitatamente al bilancio di previsione, consente all'ente locale di scegliere se adeguarsi immediatamente o solo progressivamente alle prescrizioni del principio contabile in materia di FCDE.

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

D'altra parte, anche se l'espressione impiegata dal legislatore potrebbe essere fonte di equivoci interpretativi, questa Sezione ritiene che, per giungere ad una soluzione contraria (ossia di acconsentire un abbattimento della consistenza del fondo anche a consuntivo), non possa invocarsi il D.M. 20/05/2015 laddove ha integrato il principio contabile



applicato concernente la contabilità finanziaria aggiungendo l'inciso *“salva la facoltà prevista per gli esercizi dal 2015 al 2018, disciplinata nel presente principio”* alla frase *“in sede di rendiconto, fin dal primo esercizio di applicazione del presente principio, l'ente accantona nell'avanzo di amministrazione l'intero importo del fondo crediti di dubbia esigibilità quantificato nel prospetto riguardante il fondo allegato al rendiconto di esercizio”*.

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

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

Tale soluzione trova conferma nel tenore letterale dei successivi paragrafi del principio contabile in esame, laddove, in merito al metodo c.d. semplificato si afferma che *“in considerazione delle difficoltà di applicazione dei nuovi principi riguardanti la gestione dei residui attivi e del fondo crediti di dubbia esigibilità che hanno determinato l'esigenza di rendere graduale l'accantonamento nel bilancio di previsione, 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".

In conclusione, questa Sezione ritiene che la locuzione "salva la facoltà prevista per gli esercizi dal 2015 al 2018, disciplinata nel presente principio" - inserita dal DM 20/05/2015 - debba intendersi riferita al metodo di calcolo c.d. semplificato (metodo di calcolo eccezionale rispetto a quello previsto "a regime" per il FCDE a consuntivo). Conseguentemente, nel periodo temporale 2015/2018, l'accantonamento del FCDE a rendiconto (calcolato con il metodo ordinario) non può fruire – nemmeno per i residui di competenza – di un abbattimento fino alla misura percentuale indicata dal Legislatore con espresso riferimento al bilancio di previsione.

Resta inteso che, qualora l'ente si avvallesse del c.d. metodo semplificato, "l'importo definitivamente accantonato nel bilancio di previsione per il Fondo crediti di dubbia esigibilità, nell'esercizio cui il rendiconto si riferisce" è quello effettivamente stanziato nel bilancio di previsione che, come detto in precedenza, può giovare delle percentuali di abbattimento di cui si è sin qui detto.

Occorre infine ricordare che con l'art. 1, comma 882 legge di bilancio 2018 vengono modificate le percentuali di accantonamento al fondo come segue:

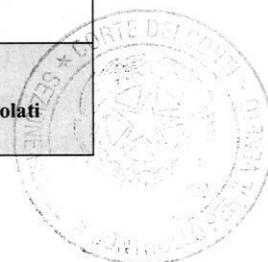
- 75% (anziché 85%) per l'anno 2018,
- 85% (anziché 100%) per l'anno 2019,
- 95% (anziché 100%) per l'anno 2020,
- e 100% a decorrere dall'anno 2021.

Tutto ciò premesso, l'esatta quantificazione rideterminata d'ufficio del FCDE a rendiconto è data dal seguente calcolo: 47.157,45 (FCDE senza abbattimento al 36%) - 5.005,00 (FCDE accantonato a rendiconto) = 42.152,45. Considerato che i fondi disponibili (o liberi o non vincolati, tutti sinonimi) dell'avanzo complessivo (o risultato di amministrazione) ammontano ad euro 19.328,36 ne deriva un disavanzo sostanziale nell'esercizio in questione pari ad euro -22.824,09 (19.328,36-42.152,45).

3. L'esame istruttorio ha fatto emergere, inoltre, un saldo della parte capitale della competenza pari ad euro 2.116,71 senza che vi sia stata alcuna apposizione di vincoli. Ciò esattamente premesso, ne deriva un disavanzo sostanziale ancora maggiore rispetto a quello indicato nell'ultimo periodo al punto 2., così calcolato: -22.824,09 + (-2.116,71) = -24.940,80.

A migliore illustrazione dell'esatto calcolo del risultato di amministrazione 2015, e dei fondi in cui si suddivide con l'emersione di un disavanzo sostanziale nell'esercizio qui considerato, in seguito alle rettifiche apportate *ex officio*, si riporta la seguente tabella:

COMPUTO DELL'AVANZO AL 31/12/2015		
	Dati Questionario Rendiconto 2015	Dati ricalcolati

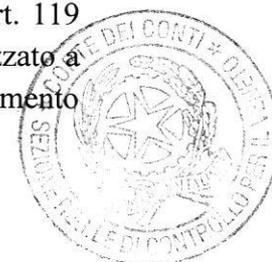


Risultato contabile di amministrazione al 31.12.2015 (A)		87.345,01	87.345,01
Parte accantonata			
Accantonamenti per FCDE		5.005,00	47157,45
Accantonamenti per indennità di fine mandato		3.011,65	3.011,65
1) fondo	rischi proventi canoni biomasse	60.000,00	60.000,00
Totale parte accantonata (B)		68.016,65	110.169,10
Parte vincolata			
Vincoli derivanti da leggi e dai principi contabili		0,00	2.116,71
Totale parte vincolata (C)		0,00	2.116,71
Parte destinata agli investimenti			
Totale parte destinata agli investimenti (D)		0,00	0,00
Totale parte disponibile (E = A-B-C-D)		19.328,36	-24.940,80

4. Come si è precisato in precedenza, le risultanze istruttorie restituiscono un quadro complessivo della situazione finanziaria del Comune caratterizzata da una sostanziale fragilità degli equilibri di bilancio, prodromica ad una sua potenziale compromissione. In tal senso, si registra, in primo luogo, una conferma della criticità in cui versa la cassa, considerato, anche per questo esercizio (come già rilevato per il 2014) il suo saldo posto ad euro 0,00 conseguenza diretta dell'applicazione del principio contabile relativo alla gestione della cassa quando presenta, come nella fattispecie concreta, a fine esercizio, anticipazioni di tesoreria non rimborsate (come avvenuto nel 2014) pari ad euro 160.672,08 (nel 2014 ammontavano ad euro 330.849,88) e allo stesso tempo si dichiara la violazione del parametro di *deficitarietà* n. 9 con un risultato del 6,46% (oltre la soglia legale del 5,00%) come già registrato nell'esercizio 2014 (con un risultato del 12,60%).

In merito all'anticipazione di tesoreria, l'Amministrazione locale ha così precisato nella nota di risposta istruttoria: *"rilevato che, a valere sull'esercizio 2015, il valore dell'anticipazione di cassa era di € 160.672,08, si attesta l'avvenuta restituzione nel 2016 alla Tesoreria della somma di € 160.672,08 quale residuo passivo (debito) rimasto inestinto al 31.12.15, come da relazione dell'organo di revisione al consuntivo 2016, pag. n.8/37. La tabella 1.2.5.1 del questionario risulta regolarmente compilata. Nel corso del 2016 è stato fatto ricorso all'anticipazione di Tesoreria per complessivi € 956.175,22 somme interamente restituite nel 2016. Il parametro 9 di riscontro della situazione di deficitarietà strutturale per l'anno 2015 deve leggersi "SI" mentre per l'esercizio 2016 e del redigendo bilancio 2017 rispondono a "NO"*.

Le anzidette tensioni di cassa trovano un loro punto di emersione nel reiterato ricorso all'anticipazione di cassa per far fronte alle carenze di liquidità dell'ente. La Sezione rammenta che l'art. 222 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 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.

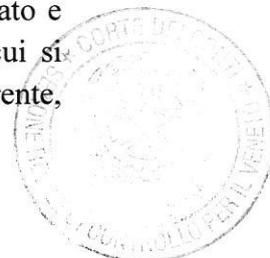


In particolare, l'art. 222 del TUEL prevede che il tesoriere, a seguito di richiesta dell'Ente corredata da una deliberazione della Giunta comunale, possa concedere anticipazioni di tesoreria entro il limite massimo dei tre dodicesimi (elevabile, a determinate condizioni, a cinque dodicesimi, come avvenuto nella fattispecie concreta) 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.

L'anticipazione di tesoreria è pertanto una forma di finanziamento a breve termine, di carattere eccezionale, cui l'ente può ricorrere solo per far fronte a momentanei problemi di liquidità. 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, co. 17 della legge n. 350 del 2003). L'anticipazione di tesoreria può essere utilizzata 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.

I dati evidenziati in sede istruttoria (con il continuo ricorso a tale strumento temporaneo negli esercizi 2013, 2014, 2015 e 2016) escludono, tuttavia, la natura transitoria della criticità in cui versa l'ente: invero, il Comune di San Giovanni Ilarione (VR) ha contratto nel 2015 anticipazioni di tesoreria, praticamente, per tutti i giorni dell'anno (360 giorni), rischiando di trasformare 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 da una sana e prudente gestione finanziaria e, per l'assenza del presupposto della temporaneità del deficit di cassa, potrebbe costituire una violazione della regola aurea di destinazione dell'indebitamento alle spese d'investimento. In altri termini, il ricorso a questa particolare forma di finanziamento, soprattutto se reiterato nel tempo, produce un aggravio finanziario per l'ente e può indicare la presenza di latenti squilibri nella gestione di competenza o dei residui e, nei casi più gravi, configurare una violazione del disposto dell'art. 119 Cost. che consente di ricorrere al debito solo per finanziarie spese di investimento.

Il ricorso all'anticipazione generalmente è l'effetto della verosimile presenza in bilancio di residui attivi insussistenti o di dubbia esigibilità, la cui mancata eliminazione fa sì che non emergano disavanzi della gestione residui e non obbliga, quindi, l'ente al reperimento delle risorse indispensabili a finanziare lo squilibrio di cassa. La suindicata situazione sembra ravvisarsi anche nel Comune di San Giovanni Ilarione (VR). Osserva il Collegio che l'impiego reiterato di tale strumento, oltre a rappresentare un comportamento evidentemente difforme dalla sana gestione finanziaria, dimostra l'esistenza di squilibri di bilancio, che potrebbero pregiudicare seriamente la sana gestione finanziaria dell'ente. Infatti, la presenza di cospicui residui attivi induce a ritenere che il ricorso reiterato e massiccio all'anticipazione di tesoreria costituisca uno dei principali mezzi di cui si avvale il comune per estinguere - almeno in parte - i debiti derivanti dalla spesa corrente,



a fronte di una situazione di cassa evidentemente *deficitaria*.

5. La non corretta applicazione dei suddetti principi dell'armonizzazione contabile e la conseguente vulnerazione degli equilibri di bilancio emerge altresì dall'esame delle ulteriori criticità che sono emerse in sede di revisione contabile.

Quanto alla rilevata criticità afferente al mancato accantonamento al fondo per contenziosi, il Comune ha così risposto: *“per quanto attiene alle controversie in corso, non ricorrono i presupposti per l'applicazione dell'accantonamento”*.

Su tale profilo, la Sezione deve ribadire la doverosità della istituzione del fondo rischi, in quanto l'allegato 4/2 al D.Lgs. 118/2011 – disposizioni in materia di armonizzazione dei sistemi contabili – prevede, tra l'altro, la costituzione di un apposito fondo per far fronte ad oneri derivanti da sentenza. Vengono sostanzialmente indicate due ipotesi sulle quali fondare la costituzione di tale fondo: – quando a seguito di contenzioso 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: 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.

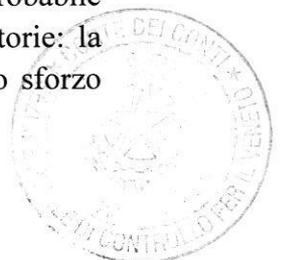
Anche nel caso del "*fondo contenziosi*" è richiesto, pertanto, un monitoraggio costante della sua formazione e della relativa adeguatezza per affrontare tempestivamente le posizioni debitorie fuori bilancio che si possono determinare a seguito degli esiti del giudizio.

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 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 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*".

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 infatti 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 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; l'entità del contenzioso dovrà essere nel contempo specificamente monitorato dall'Organo di Revisione e contenuto nella relazione allegata ai documenti programmatori, secondo quanto indicato dalla citata delibera di Sezione Autonomie n. 14/2017/Inpr.

6. La anzidetta situazione di criticità in cui versano gli equilibri del bilancio del Comune di San Giovanni Ilarione, confermata dal continuo ricorso all'attingimento alla liquidità fornita dal tesoriere, appare viepiù corroborata dalle inerzie relative alla riscossione delle entrate tributarie. Con riferimento alla (contestata in sede istruttoria) scarsa efficienza nella lotta all'evasione tributaria (pari al 45,23% calcolato sul rapporto tra riscossioni e accertamenti della competenza rispettivamente, posti a 8.141,33 e a 18.000,00 euro) il Comune afferma, nella nota di risposta, che *"l'attività di contrasto all'evasione rileva dei modesti flussi in virtù del fatto che l'attività di controllo ed accertamento negli anni è stata sempre capillare, attenta e puntuale. Le entrate extratributarie, presentano invece valori più importanti che si maturano nell'anno di competenza ma che si riscuotono purtroppo a residui. È il caso di ricordare il rimborso mutui da Acque Veronesi per € 29.433,62 a semestralità; la compartecipazione gas metano per € 82.158,65 annui da Enel Gas, la concessione dell'impianto energetico per 59.993,33, il canone per la caserma dei Carabinieri dal Ministero dell'Interno per annui € 23.357,32. Tuttavia, l'Amministrazione comunale sta svolgendo un attento monitoraggio e pressione verso gli Enti debitori per il recupero dei crediti e già nel 2017 gli effetti si stanno dimostrando positivi tant'è che i residui attivi da riportare per le entrate extratributarie si sono ridotti ad € 159.397,10, ed ancora, per quanto riguarda la concessione dell'impianto energetico, è in atto il recupero totale dei crediti scaduti"*. Sullo stesso punto così si legge nella relazione chiesta dalla Sezione con la delibera sull'esercizio 2014: *"l'attività di accertamento viene effettuata direttamente dall'Ente e non affidata a terzi. Le verifiche sui contribuenti vengono svolte, per programmazione interna e per la ristretta dotazione di personale, dopo la prima semestralità dell'anno e quindi risulta fisiologico non riscuotere tutto nell'anno in cui vengono rilevati gli accertamenti. Va tuttavia rilevato che il Consiglio Comunale con deliberazione n. 42 in data 27.07.2017, in risposta al suggerimento di Codesta Corte, l'Amministrazione Comunale ha impartito atto di indirizzo per il " recupero di quanto non ancora incassato e dovuto al Comune di San Giovanni Ilarione delle somme tributarie e delle somme riguardanti le imposte e tasse. Conseguentemente, con determinazione n. 23 del 30.10.2017 del responsabile dell'area contabile, si è provveduto ad affidare alla Società Abaco spa la gestione in concessione del servizio di riscossione coattiva delle entrate comunali"*.

La Sezione rimarca che i deludenti esiti del programma di recupero dell'evasione tributaria pongono in evidenza un comportamento astrattamente foriero di gravi responsabilità dell'Amministrazione, tanto più che la relativa violazione può portare a situazioni di danno erariale dovute al mancato rispetto di termini posti da norme di legge.

Nello specifico, ciò diviene in quest'ottica un comportamento inaccettabile, antitetico rispetto ai parametri disegnati dalla Carta costituzionale: osta a ciò, del resto, l'indefettibile principio generale della indisponibilità dell'obbligazione tributaria



riconducibile ai principi di capacità contributiva (art. 53, comma 1, Cost.) ed imparzialità nell'azione della pubblica amministrazione (art. 97 Cost.) espressione entrambi del più generale principio di eguaglianza nell'ambito dei rapporti tributari (vedi, *ex multis*, Corte dei Conti, Sezione Giurisd. Sardegna, 21 febbraio 1994, n. 79).

Dall'indisponibilità dell'obbligazione tributaria, vincolata ed *ex lege*, si ricava il principio dell'irrinunciabilità della potestà impositiva, con i corollari della non prorogabilità del recupero delle somme a tale titolo dovute, della necessità che l'azione del comune sia tempestivamente volta ad evitare la prescrizione del credito tributario e della competenza dell'organo gestionale all'attuazione del rapporto tributario. Deve essere posta in evidenza la sostanziale illiceità di qualsiasi azione od omissione volta a procrastinare l'adempimento degli obblighi tributari che, in quanto tali, vincolano a doveri ineludibili di solidarietà (art. 23 della Costituzione) e la cui inosservanza determina sperequazioni non accettabili rispetto a chi osserva tempestivamente e scrupolosamente gli obblighi medesimi.

7. Conclusivamente, le risultanze emerse nel corso dell'istruttoria sembrano confliggere palesemente con i principi dettati in tema di armonizzazione contabile, in quanto vi è una indebita dilatazione della spesa senza che vi sia stata corrispondente copertura quanto alle fonti di entrata: la sintesi compendiata nel risultato di amministrazione viene quindi ad essere alterata nelle sue singole parti (residui passivi o attivi, fondo pluriennale vincolato, risultato di cassa).

In particolare, la descritta circostanza, sintomo di difficoltà nella tenuta degli equilibri di bilancio, comporta una distorta rappresentazione del risultato di amministrazione, che deve essere corretto ovvero compensata con apposita delibera degli organi competenti.

In relazione ai rilievi formulati sulla determinazione del risultato di amministrazione dell'esercizio in esame, l'ente dovrà di conseguenza provvedere alla corretta rappresentazione dei dati di rendiconto attraverso l'adozione di apposita delibera consiliare.

Tale atto dovrà aver riguardo non solo alla corretta determinazione del risultato, ma anche ai necessari aggiustamenti dei bilanci degli esercizi successivi, per gli effetti che su di questi si andranno conseguentemente a produrre.

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.

La Sezione regionale di controllo per il Veneto 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 2015 del Comune di SAN GIOVANNI ILARIONE (VR) adotta pertanto specifica pronuncia accertando che costituisce irregolarità che pregiudica gli equilibri economico finanziari dell'Ente: l'accertamento di un disavanzo sostanziale nell'esercizio 2015 per l'ammontare di euro -24.940,80 (cfr. punto 3.);



ACCERTA

Per l'effetto, l'inosservanza dei principi in tema di armonizzazione contabile che, funzionali al rispetto degli equilibri di bilancio presidiati dall'art. 81 Cost., sono vulnerati dall'erroneo accantonamento a rendiconto 2015 del FCDE, dall'assenza di vincoli sull'avanzo della parte capitale (causa entrambi del disavanzo come accertato sopra), dall'assenza, a rendiconto 2015, del fondo per contenziosi, dal ricorso sistematico all'anticipazione di tesoreria, con presenza di somme inestinte a fine esercizio nonché dalla violazione del parametro di *deficitarietà* n. 9 e, infine, dal basso grado di realizzo delle entrate derivanti dalla lotta all'evasione tributaria;

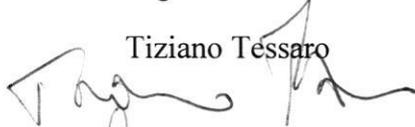
DISPONE

- 1) che da parte dell'Ente siano adottate le opportune misure correttive idonee a superare definitivamente le rilevate criticità, ai sensi degli artt. 188 e 193 del TUEL;
- 2) che la presente pronuncia sia trasmessa, a cura della Segreteria, al Sindaco del Comune di SAN GIOVANNI ILARIONE (VR) al Presidente del Consiglio comunale affinché ne dia tempestiva comunicazione all'Organo consiliare e all'Organo di revisione, per gli adempimenti di cui all'art. 239 del TUEL;
- 3) che l'Organo di revisione dell'Ente svolga, in merito a quanto riportato nella presente deliberazione, una attenta attività di controllo e vigilanza riferendo a questa Sezione ogni aspetto rilevante;
- 4) che la deliberazione consiliare di presa d'atto della presente pronuncia da parte dell'ente e di adozione di tutti i provvedimenti richiesti nella presente deliberazione, se non diversamente previsto, dovranno essere adottati dal Comune entro il termine di 60 giorni dalla comunicazione del deposito della deliberazione, ai sensi del citato art. 148 - *bis* del TUEL. 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.

Così deliberato in Venezia, nella Camera di Consiglio del 12/04/2018.

Il Magistrato Relatore

Tiziano Tessaro



Depositata in Segreteria il **29 NOV. 2018**

IL DIRETTORE DI SEGreteria

Dott.ssa Letizia Rossini



Il Presidente

Diana Calaciura Traina

