



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

Nell'adunanza del 12 aprile 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 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 Gazzo Veronese (VR);

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").

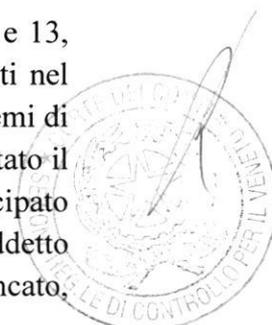
Occorre considerare che l'esercizio 2015 segna il definitivo passaggio alla contabilità armonizzata, come evidenziato dalle Linee guida elaborate dalla Sezione delle Autonomie con la deliberazione n. 22/2016/INPR, che completa le indicazioni offerte con le precedenti deliberazioni n. 4/2015/INPR, n. 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 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 Gazzo Veronese (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. 170 del 15/01/2018). I rilievi formulati s'incentravano prevalentemente sulle criticità riguardanti una marcata differenza negativa di parte corrente, l'errata contabilizzazione del FPV d'entrata la cui corretta determinazione avrebbe determinato un peggioramento del saldo di parte corrente, la reimputazione di parte capitale di residui attivi non consentita, riferita a mutui, la contabilizzazione del FCDE a rendiconto 2015 non negli accantonamenti ma nella parte vincolata, l'assenza del fondo rischi per contenziosi e l'assenza di cassa vincolata, lo sfioramento del parametro di deficitarietà n. 7.

In esito alla predetta richiesta, il Comune ha fatto pervenire, con nota prot. 705 del 25/01/2018, successivamente integrata dalla nota prot. 875 del 31/01/2018 (prot. Cdc rispettivamente n. 607 del 25/01/2018 e n. 682 del 31/01/2018), i chiarimenti richiesti che tuttavia non hanno consentito di superare i rilievi formulati nella richiesta istruttoria.

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.

Va preliminarmente sottolineato che il Comune di Gazzo Veronese era stato destinatario di apposita pronuncia per l'esercizio 2014 (n. 102/2017/PRSP), in cui la Sezione aveva proceduto ad accertare lo sfioramento del parametro ministeriale n. 1 e n. 7 del D.M. 18/02/2013 e lo sfioramento del limite di cui all'art. 204 del TUEL, aveva invitato l'Ente a prestare particolare attenzione alle giacenze di cassa vincolate, anche per i profili di responsabilità amministrativo-contabile derivanti da un eventuale utilizzo per finalità difformi, raccomandando, più in generale, una particolare attenzione al monitoraggio degli equilibri di bilancio ed una più attenta *governance* nei confronti degli organismi partecipati dall'Ente, con particolare riferimento a quelli sottoposti a procedura di



liquidazione. Nell'esercizio qui considerato, il fondo di cassa al 31/12/2015 ammonta a € 1.764.908,94 e la rigidità del bilancio si attesta al 39,51 %.

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.

Dalla documentazione versata in atti è emerso in primo luogo che i dati dei FPV d'entrata iscritti a bilancio 2015 sono difformi rispetto a quanto determinato con la delibera di riaccertamento straordinario dei residui attivi e passivi (DGC n. 43 del 29 aprile 2017).

L'Ente, in relazione alle differenze riscontrate sui valori inseriti nel questionario, rispetto a quelli relativi al certificato sul rendiconto 2015 pubblicato dal Ministero dell'Interno Finanza Locale risultanti anche dal conto del bilancio 2015, pubblicato nella sezione trasparenza, ha evidenziato, in occasione della risposta alla citata nota istruttoria, che, al fine della verifica degli equilibri di bilancio, calcolati come variazioni, ossia come flussi di entrata e di spesa (variazione nel FPV, entrate e spese dell'anno) i valori corretti da considerare sono quelli inseriti nel questionario SIQUEL. Quanto al saldo di competenza inserito nel questionario l'Amministrazione ha confermato nella anzidetta risposta che esso non è comprensivo dei FPV d'entrata e di spesa, in quanto i dati erano così riportati in automatico senza possibilità di modifica.

Emerge altresì dalla documentazione acquisita dalla Sezione che l'Ente, con la citata delibera di riaccertamento straordinario, ha impropriamente reimputato residui attivi del titolo V "accensione prestiti" per € 446.624,86, computandoli all'esercizio 2015.

In merito l'ente ha dichiarato nella risposta all'approfondimento istruttorio più sopra citato che *"in merito al mantenimento nei residui attivi del titolo V di entrata delle somme giacenti presso la Cassa Depositi e Prestiti inseriti per pari importo anche nei residui passivi della spesa, l'Ente afferma che la scelta è stata fatta riconducendo il ragionamento su tali somme di entrata e di spesa come esigibili in considerazione della volontà da parte dell'amministrazione di utilizzarle a finanziamento di opere in conto capitale in fase di realizzazione, e anche per la novità della materia sulla competenza finanziaria potenziata che nei primi tempi era di difficile comprensione pratica. L'inserimento di tale voce nel FPV entrata a seguito del riaccertamento straordinario, senza la reimputazione della stessa nel 2015, avrebbe determinato le discordanze nel FPV entrata inserito nel Certificato sul rendiconto 2015 rispetto quello iscritto in SIQUEL."*

Con successiva nota prot. 875 del 31/01/2015, prot. CdC 682 del 31/01/20188, l'Amministrazione ha allegato un prospetto sinottico, per quanto riguarda le criticità relative alla corretta quantificazione delle poste iscritte nell'FPV, sottolineando che *"Ad ulteriore chiarimento sul punto si precisa che le discordanze riscontrate sul FPV dell'Entrata vadano ricondotte alle seguenti giustificazioni nel corso dell'esercizio*



2015 la situazione contabile era la seguente per la parte corrente ed in conto capitale”: inoltre “In relazione all'importo risultante tra le entrate del riaccertamento in corrispondenza del tit. 6 Accensione di Prestiti per € 446.624,86 relativo a giacenze di somme presso la CCDDPP, fu mantenuto tra i valori di competenza anziché spostarlo tra le poste del FPV in conto capitale, restando comunque invariata la situazione di equilibrio complessiva. Si precisa altresì che nel corso dell'esercizio successivo le somme non sono state utilizzate per il rispetto dei vincoli sul patto di stabilità. Sarà cura dell'ente provvedere a contabilizzare i relativi valori nella modalità corretta” e “In relazione all'importo risultante tra le entrate del riaccertamento in corrispondenza del tit. 6 Accensione di Prestiti per € 446.624,86 relativo a giacenze di somme presso la CCDDPP, fu mantenuto tra i valori di competenza anziché spostarlo tra le poste del FPV in conto capitale, restando comunque invariata la situazione di equilibrio complessiva. Si precisa altresì che nel corso dell'esercizio successivo le somme non sono state utilizzate per il rispetto dei vincoli sul patto di stabilità. Sarà cura dell'ente provvedere a contabilizzare i relativi valori nella modalità corretta”.

La Sezione non può esimersi dall'osservare, in ordine a quanto sopra esposto, che il Principio contabile applicato concernente la contabilità finanziaria, al punto 5.4 stabilisce che “Il fondo vincolato è formato solo da entrate correnti vincolate e da entrate destinate al finanziamento di investimenti, accertate e imputate agli esercizi precedenti a quelli di imputazione delle relative spese. Prescinde dalla natura vincolata o destinata delle entrate che lo alimentano, il fondo vincolato costituito:

- a) in occasione del riaccertamento ordinario dei residui al fine di consentire la reimputazione di un impegno che, a seguito di eventi verificatisi successivamente alla registrazione, risulta non più esigibile nell'esercizio cui il rendiconto si riferisce
- b) in occasione del riaccertamento straordinario dei residui, effettuata per adeguare lo stock dei residui attivi e passivi degli esercizi precedenti alla nuova configurazione del principio contabile generale della competenza finanziaria”.

Va inoltre precisato che il citato Principio contabile applicato concernente la contabilità finanziaria prevede che con l'operazione di riaccertamento straordinario dei residui l'ente provvede alla “variazione degli stanziamenti del bilancio di previsione 2015-2017, se approvato (sia quello conoscitivo che quello autorizzatorio) al fine di consentire: a) l'iscrizione del fondo vincolato in entrata dell'esercizio 2015; b) l'adeguamento degli stanziamenti riguardanti il fondo vincolato iscritto nella spesa dell'esercizio 2015 e in entrata e spesa degli esercizi successivi”.

Per quanto sopra, il Collegio ritiene che la risposta integrativa non superi l'osservazione fatta in nota istruttoria, in quanto non risulta giustificato lo stanziamento a bilancio di previsione che ha determinato i valori di FPV d'entrata di parte corrente e di parte capitale. Ne consegue che gli stanziamenti di FPV d'entrata definiti con la citata nota prot. 875 del 31/01/2015 non trovano corrispondenza con la delibera di riaccertamento straordinario dei residui. Infatti i valori di FPV iscritti a bilancio sono € 77.645,84 per la parte corrente e € 873.028,62 per la parte capitale invece di, rispettivamente, € 30.239,20 e € 213.201,88

La Sezione osserva ancora che il saldo di parte corrente, determinato con i valori di FPV iscritti a bilancio (non corrispondenti al riaccertamento straordinario) risulta negativo e pari a - € 89.858,32, finanziato in parte con avanzo di amministrazione per € 11.893,88.

L'irregolarità appare potenzialmente un fattore di rischio foriera di futuri pregiudizi, per il mantenimento degli equilibri di bilancio futuri del Comune e più in generale per una sana gestione. Al riguardo per prevenire simili rischi potenziali, appare necessario improntare la programmazione finanziaria al rigoroso rispetto dei principi di cui agli artt. 162 e ss. del TUEL e la gestione del bilancio all'osservanza dei principi di cui al Titolo III del TUEL (gestione del bilancio), con particolare riferimento al Capo IV, (relativo ai principi di gestione, artt. 191 e ss.). Deve soprattutto aggiungersi che, ai sensi dell'art. 193 del TUEL, gli Enti locali devono rispettare durante la gestione e nelle variazioni di bilancio il pareggio finanziario e tutti gli equilibri stabiliti in bilancio per la copertura delle spese correnti e per il finanziamento degli investimenti, secondo le norme contabili recate dal testo unico e dell'armonizzazione contabile.

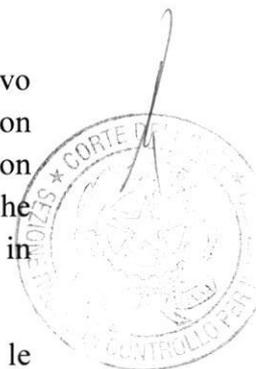
4.Lo scrutinio del rendiconto 2015 ha richiesto un approfondimento anche per quanto riguarda il FCDE dato che, al risultato di amministrazione 2015, non è stata accantonata alcuna somma per fondo crediti di dubbia esigibilità (dato confermato anche nel certificato al rendiconto) così come, parimenti, non è stato fatto alcun accantonamento per contenziosi, analogamente a quanto effettuato in sede di riaccertamento straordinario.

A tal proposito, l'Ente ha rappresentato di aver mantenuto un vincolo complessivo dell'avanzo solo in corrispondenza delle spese in conto capitale, avanzo poi non utilizzato che ricomprendeva anche la quota di fondo crediti di dubbia esigibilità, non inserito nel suo valore nell'apposito campo accantonamenti per FCDE, affermando che non sarebbero emersi potenziali danni irreparabili agli equilibri di bilancio anche in chiave dinamica.

In merito all'accantonamento di somme per contenziosi, l'Ente ha sottolineato che le spese sulle controversie in corso, considerata la novità della materia, sono state impegnate negli esercizi di effettivo pagamento e che, inoltre, non ricorrono i presupposti per l'applicazione dell'accantonamento di cui trattasi.

Al riguardo, quanto alla mancata costituzione del fondo per crediti di dubbia esazione, la Sezione rammenta che 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 cost.

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 mancata istituzione 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). Per questo motivo, in parte entrata si iscrive il credito al valore nominale (punto 3.3 dell'allegato 4/2 del d.lgs. n. 118 del 2011), mentre tra le passività si inserisce l'importo di prevedibile svalutazione (art. 46 «Fondo crediti di dubbia esigibilità», del d.lgs. n. 118 del 2011 e punto 3.3 dell'allegato 4/2 del medesimo decreto), il quale viene accantonato proprio al fine di evitare un risultato di amministrazione negativo a seguito delle eventuali minusvalenze derivanti dalla riscossione dei crediti soltanto parziale

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, Cost.

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.

5.Quanto al mancato accantonamento al fondo per contenziosi, pur prendendo atto delle argomentazioni dell'Ente, la Sezione ribadisce sul punto 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: ... 3.gli accantonamenti per le passività potenziali (fondi spese e rischi)”. In particolare circa il Fondo spese legali va richiamato quanto stabilito nei medesimi Principi Contabili al punto 5.2 lettera h: “In occasione della prima applicazione dei principi applicati della contabilità finanziaria, si provvede alla determinazione dell'accantonamento del fondo rischi spese legali sulla base di una ricognizione del contenzioso esistente a carico dell'ente formatosi negli esercizi precedenti, il cui onere può essere ripartito, in quote uguali, tra gli esercizi considerati nel bilancio di previsione o a prudente valutazione dell'ente, fermo restando l'obbligo di accantonare nel primo esercizio considerato nel bilancio di previsione, il fondo riguardante il nuovo contenzioso formatosi nel corso dell'esercizio precedente (compreso l'esercizio in corso, in caso di esercizio provvisorio). In presenza di contenzioso di importo particolarmente rilevante, l'accantonamento annuale può essere ripartito, in quote uguali, tra gli esercizi considerati nel bilancio di previsione o a prudente valutazione dell'ente. Gli stanziamenti riguardanti il fondo rischi spese legali accantonato nella spesa degli esercizi successivi al primo, sono destinati ad essere incrementati in occasione dell'approvazione del bilancio di previsione successivo, per tenere conto del nuovo contenzioso formatosi alla data dell'approvazione del bilancio. In occasione dell'approvazione del rendiconto è possibile vincolare una quota del risultato di amministrazione pari alla quota degli accantonamenti riguardanti il fondo rischi spese legali rinviati agli esercizi successivi, liberando in tal modo gli stanziamenti di bilancio riguardanti il fondo rischi spese legali (in quote costanti tra gli accantonamenti stanziati nel bilancio di previsione). L'organo di revisione dell'ente provvede a verificare la congruità degli accantonamenti”.

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

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, anche in relazione alle risultanze istruttorie, 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. Dall’esame istruttorio emerge una ulteriore violazione dei principi contabili recati dalla normativa contenuta nel D.Lgs. 118/2011 e s.m.i. , in quanto è risultato che l’Ente, nel 2015, non presentava alcuna giacenza vincolata, in apparente difformità da quanto previsto dal principio applicato della contabilità finanziaria (punto 10.6), approvato con D.Lgs. n. 118/2011 modificato e integrato dal D.Lgs. n. 126/2014. Al riguardo, l’Amministrazione ha affermato che nel corso dell’esercizio 2015 è stata adottata apposita determina n. 103 del 16/03/2015 per determinare la consistenza dei fondi vincolati giacenti in cassa alla data del 1 gennaio 2015 ma non è stato effettuato nessun



vincolo di somme.

Il Collegio rileva che le spiegazioni sul punto fornite dall'Ente che, sostanzialmente ha confermato quanto già certificato nel questionario, non fanno venir meno le perplessità al riguardo. Il fatto che l'Ente provveda a introitare le sanzioni amministrative implica di per sé la necessaria contabilizzazione delle giacenze vincolate di cassa.

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

Inoltre, la determinazione della giacenza di cassa vincolata al momento dell'avvio della nuova contabilità armonizzata, disciplinata dal d.lgs. n. 118 del 2011, è stata oggetto di apposita disciplina in un paragrafo (il 10.6) del Principio contabile applicato concernente la contabilità finanziaria (Allegato 4/2 al d.lgs. n. 118 del 2011), le cui indicazioni (alle quali si fa rinvio) risultano funzionali al corretto avvio, anche sotto il profilo della cassa (oltre che della competenza) del nuovo sistema contabile (oltre che, naturalmente, della riferita attenuazione dei rischi di successiva emersione di carenza di risorse per il finanziamento delle spese a cui le entrate vincolate erano destinate).

7. La preoccupazione che emerge in relazione alle risultanze istruttorie circa il potenziale vulnus agli equilibri di bilancio, riferibile all'inosservanza delle regole contenute nella normativa sull'armonizzazione contabile, appare corroborata dall'avvenuto sfioramento (come avvenuto nel 2014 e accertato da questa Sezione con la citata delibera n. 102/2017/PRSP), del parametro di deficitarietà n. 7 del D.M 18/02/2013 *“Consistenza dei debiti di finanziamento non assistiti da contribuzioni superiore al 150 per cento rispetto alle entrate correnti per gli enti che presentano un risultato contabile di gestione positivo e superiore al 120 per cento per gli enti che presentano un risultato contabile di gestione negativo (fermo restando il rispetto del limite di indebitamento di cui all'art. 204 del TUEL)”*: lo stock complessivo del debito (stock debito/entrate correnti) si attestava al 199,45%. In sede istruttoria, l'Ente, al riguardo, ha precisato che *“nessun finanziamento è assistito da contribuzioni di natura statale e di non contrarre mutui dall'anno 2010, evidenziando che già dal 2011 è stata*



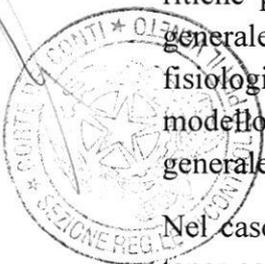
attivata una politica incisiva sul miglioramento degli indici di indebitamento e sulla riduzione dello stesso come richiesto data normativa vigente in materia. Ha confermato, inoltre, che i correttivi introdotti stanno portando a miglioramenti significativi: la riduzione dell'indebitamento seguirà il suo iter con la restituzione delle quote di capitale residuo ancora a debito, dando atto che nella programmazione di spesa attuale non sono previste nuove accensioni di mutui e indebitamenti passivi. L'Ente, inoltre, starebbe valutando l'ipotesi di estinzione anticipata di qualche mutuo, operazione che, tuttavia, comporta delle difficoltà di realizzazione dovute all'incidenza di spesa delle penali imposte dalla CCDDPP per l'estinzione anticipata prima della naturale scadenza. L'Amministrazione, infine, non avrebbe accettato né stipulato con la CCDDPP nemmeno le rinegoziazioni proposte, al fine di evitare l'aumento delle spese nel lungo periodo.”

Malgrado quanto affermato dall'Ente, la criticità dello sfioramento del parametro ministeriale di deficitarietà strutturale n. 7 permane ed emerge per tabulas dalla documentazione versata in atti. Tale circostanza, pur nel pieno rispetto di quanto stabilito dall'art. 204 T.U.E.L., potrebbe determinare una sensibile attenuazione della possibilità per l'Ente di far fronte alle proprie obbligazioni. Sul piano finanziario, tale valutazione trova indiretto riscontro nella mancata scelta di attivarsi sulla componente di spesa corrente che deriva dall'indebitamento. Alla luce di quanto evidenziato, si ritiene pertanto opportuno segnalare che, anche in relazione alla difficile situazione generale della finanza pubblica, ogni azione tesa alla limitazione del debito entro limiti fisiologici e al contenimento della relativa componente di parte corrente, rappresenta un modello di sana gestione finanziaria, la cui verifica e attuazione deve tenere del contesto generale in cui si opera.

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

La preoccupazione che venga garantita la sostenibilità dell'indebitamento viene affrontata anche nella legge rinforzata 24 dicembre 2012, n. 243 attuativa del nuovo articolo 81 della Costituzione, recante “Disposizioni per l'attuazione del principio del pareggio di bilancio ai sensi dell'articolo 81, sesto comma della Costituzione” (art. 81 riformulato dalla Legge costituzionale 20 aprile 2012, n. 1). Appare di palmare evidenza che ogni ente locale e la stessa Regione dovranno sin d'ora tenere in debita considerazione, anche nel ricorso alla contrazione dei mutui autorizzati o autorizzabili, questa nuova realtà giuscontabile che pone necessariamente gli enti interessati dalla norma a dover confrontare il proprio indebitamento con quello di tutti gli enti territoriali contemplati nel comma 1, dell'articolo 10 della legge 243/2012, al fine di rendere coerente con i nuovi vincoli normativi il livello complessivo dell'indebitamento a livello regionale.

L'irregolarità derivante dallo sfioramento di uno dei parametri di valutazione della deficitarietà appare, tuttavia, potenzialmente foriera di futuri pregiudizi, atteso, nel caso in specie che l'entità (199,45%) rilevata ben potrebbe incidere in sede di mantenimento



degli equilibri di bilancio del Comune e più in generale per una sana gestione finanziaria.

PQM

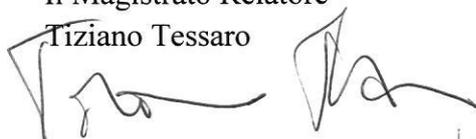
la Sezione Regionale di Controllo per il Veneto

1. Richiama il Comune di Gazzo Veronese (VR) alla puntuale e rigorosa osservanza dei principi in tema di armonizzazione contabile, che, funzionali al rispetto degli equilibri di bilancio presidiati dall'art. 81 Cost., sono vulnerati - nella gestione risultante dall'esame sulla documentazione inerente al Rendiconto per l'esercizio 2015 e al Bilancio di Previsione 2016-2018 svolto da questa Sezione- dalla marcata differenza negativa di parte corrente, dalla non corretta contabilizzazione del FPV d'entrata, la cui corretta determinazione avrebbe determinato un peggioramento dello stesso, dalla non consentita, reimputazione di parte capitale di residui attivi riferita a mutui; dalla non corretta contabilizzazione del FCDE a rendiconto 2015; dalla mancata costituzione del fondo rischi per contenziosi; dalla mancata costituzione delle giacenze di cassa vincolata; dall'avvenuto sfioramento del parametro di deficitarietà n. 7;
2. Rileva che gli scostamenti dai principi del d.lgs. n. 118 del 2011 in tema di armonizzazione dei conti pubblici riferibili al rendiconto dell'esercizio 2015 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 cost., volta a programmare una spesa superiore a quella consentita dalle risorse disponibili nell'esercizio finanziario (Corte Costituzionale, sentenza n. 279 del 23/11/2016).
3. Invita pertanto il responsabile del servizio finanziario e l'organo di revisione a produrre separatamente e ognuno per proprio conto, entro 30 giorni dal ricevimento della presente, una apposita e dettagliata relazione volta a chiarire, in primo luogo, le modalità di adeguamento pieno dell'attività gestionale ai nuovi principi dell'armonizzazione contabile e, in secondo luogo, a indicare le azioni concrete di sterilizzazione degli effetti non consentiti di dilatazione della spesa dovute alla non corretta applicazione degli istituti qui considerati.
4. Rammenta l'obbligo di pubblicazione della presente pronuncia ai sensi dell'art. 31 del d.lgs 14 marzo 2013, n. 33.

Copia della presente pronuncia sarà trasmessa al Presidente del Consiglio Comunale, al Sindaco ed all'Organo di Revisione Economico-Finanziaria del Comune di Gazzo Veronese.

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

Il Magistrato Relatore
Tiziano Tessaro



Depositata in Segreteria il 26/9/2018

IL DIRETTORE DI SEGRETERIA



Il Presidente
Diana Calaciura Traina



Dott.ssa Raffaella Brandolese



Comune Gazzo Veronese - Prot. n. 0008561 del 28-09-2018 arrivo Cat. 4