

Deliberazione n. 108/2020/PRSP



Corte dei Conti

SEZIONE REGIONALE DI CONTROLLO PER L'EMILIA-ROMAGNA

composta dai magistrati*:

dott. Marco Pieroni	presidente
dott. Massimo Romano	consigliere
dott. Tiziano Tessaro	consigliere (relatore)
dott. ssa Gerarda Maria Pantalone	consigliere
dott. Marco Scognamiglio	referendario
dott.ssa Khelena Nikifarava	referendario
dott.ssa Elisa Borelli	referendario
dott.ssa Ilaria Pais Greco	referendario

* riuniti mediante collegamento telematico

Adunanza del 13 novembre 2020

Comune di Roccabianca (PR)

Rendiconto 2017

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

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

VISTA la legge 14 gennaio 1994, n. 20;

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

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

VISTA la legge 5 giugno 2003, n. 131;

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

VISTA la legge 31 dicembre 2009, n.196;

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

VISTO l'art. 148-*bis*, comma 3, del Tuel, così come introdotto dalla lettera e), del comma 1 dell'art. 3, d.l. 10 ottobre 2012, n. 174, convertito, con modificazioni, dalla legge n. 213 del 7 dicembre 2012;

VISTA la legge 27 dicembre 2017 n. 205;

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

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

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

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

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

VISTA la nota prot. n. 2146 in data 25 maggio 2020, con la quale il magistrato istruttore chiedeva notizie e chiarimenti al suindicato Comune;

VISTE le deduzioni fatte pervenire dal revisore unico con note del 16 settembre 2020, del 20 ottobre 2020 e del 23 ottobre 2020 e del 3 novembre 2020;

VISTO l'ulteriore approfondimento istruttorio richiesto dal magistrato e le risultanze istruttorie pervenute dal revisore e dal responsabile finanziario con nota del 23 ottobre 2020 ed integrazione del 3 novembre 2020;

Vista l'ordinanza presidenziale n. 85 del 12 novembre con la quale la Sezione è stata convocata, tramite piattaforma Teams, per la camera di consiglio del 13 novembre 2020;

UDITO il relatore;

FATTO E DIRITTO

1. L'art. 1, commi 166 e 167, l. n. 266/2005 (Legge Finanziaria 2006) stabilisce che "gli Organi degli Enti Locali di Revisione Economico-Finanziaria trasmettono, alle competenti Sezioni Regionali di Controllo della Corte dei conti, una relazione sul bilancio di previsione dell'esercizio di competenza e sul

rendiconto dell'esercizio medesimo" (di seguito, "Questionario") sulla base dei criteri e delle linee guida predisposte dalla Corte (Sezione delle Autonomie n. 16/SEZAUT/2018/INPR per il rendiconto della gestione 2017).

L'art. 148-*bis* del d.lgs. n.267/2000, inserito nel Testo Unico degli Enti Locali dall'art. 3 del d.l. n. 174/2012, esplicita le finalità del controllo *de quo* ("*[...] verifica del rispetto degli obiettivi annuali posti dal patto di stabilità interno, dell'osservanza del vincolo previsto in materia di indebitamento dall'articolo 119, sesto comma, della Costituzione, della sostenibilità dell'indebitamento, dell'assenza di irregolarità suscettibili di pregiudicare, anche in prospettiva, gli equilibri economico-finanziari degli Enti.*"), ne definisce l'ambito ("*Ai fini di tale verifica, le Sezioni Regionali di Controllo della Corte dei conti accertano altresì che i rendiconti degli Enti Locali tengano conto anche delle partecipazioni in società controllate e alle quali è affidata la gestione di servizi pubblici per la collettività locale e di servizi strumentali all'ente.*") e stabilisce gli effetti delle relative risultanze ("*Nell'ambito della verifica di cui ai commi 1 e 2, l'accertamento, da parte delle competenti Sezioni regionali di controllo della Corte dei conti, di squilibri economico-finanziari, della mancata copertura di spese, della violazione di norme finalizzate a garantire la regolarità della gestione finanziaria, o del mancato rispetto degli obiettivi posti con il patto di stabilità interno comporta per gli enti interessati l'obbligo di adottare, entro sessanta giorni dalla comunicazione del deposito della pronuncia di accertamento, i provvedimenti idonei a rimuovere le irregolarità e a ripristinare gli equilibri di bilancio. Tali provvedimenti sono trasmessi alle Sezioni regionali di controllo della Corte dei conti che li verificano nel termine di trenta giorni dal ricevimento. Qualora l'Ente non provveda alla trasmissione dei suddetti provvedimenti o la verifica delle Sezioni regionali di controllo dia esito negativo, è preclusa l'attuazione dei programmi di spesa per i quali è stata accertata la mancata copertura o l'insussistenza della relativa sostenibilità finanziaria*").

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

Particolare rilevanza per i controlli della Sezione assume, nell'ambito del

processo di armonizzazione contabile, l'adozione, dal 2017, della contabilità economico-patrimoniale, ormai obbligatoria per tutti gli enti territoriali, anche ai fini dell'adozione, dal 2018, del bilancio consolidato degli enti territoriali con i loro organismi partecipati e su cui si appunterà l'ulteriore verifica della Sezione in base ai principi enunciati nella deliberazione n. 18/SEZAUT/2019/INPR. Tale traguardo segna un significativo potenziamento degli strumenti informativi e di valutazione a disposizione degli enti e delle collettività amministrative, ma anche l'attuazione definitiva di un sistema di contabilità integrata, richiesto dalla direttiva 2011/85/UE.

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

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

Infatti, anche dopo l'entrata in vigore della citata normativa, risulta tuttora in vigore l'art. 7, comma 7, della legge n. 131/2003; sicché tutte o parte delle irregolarità esaminate non siano così gravi da rendere necessaria l'adozione della deliberazione prevista dall'art. 148-*bis* del d.lgs. n. 267/2000 e/o l'avvio del procedimento di c.d. "dissesto guidato" disciplinato dall'art. 6, comma 2, del d.lgs. n. 149/2011, la natura anche collaborativa del controllo svolto dalle Sezioni regionali della Corte dei conti non esclude la possibilità di segnalare agli enti interessati irregolarità contabili non gravi o meri sintomi di precarietà contabile. Ciò appare utile per prevenire l'insorgenza di più gravi situazioni di deficitarietà o di squilibrio.

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

alcune criticità nell'esercizio finanziario di riferimento. Lo scrutinio della situazione finanziaria dell'Amministrazione comunale ha richiesto specifici approfondimenti istruttori, sfociati in apposite note, a seguito delle quali il Comune ha fatto pervenire i chiarimenti richiesti, che tuttavia non hanno consentito di superare integralmente i rilievi formulati.

Va preliminarmente sottolineato che il Comune di Roccabianca era stato destinatario di apposita pronuncia per l'esercizio 2012 (delib. n. 235/2014/PRSE), in cui la Sezione aveva evidenziato la mancata adozione nei termini dei provvedimenti ai sensi dell'art.193, comma 2, d.lgs. 18-8-2000 n. 267 – Salvaguardia equilibri di bilancio, il sistema contabile ai fini della corretta rilevazione delle poste vincolate, l'anticipazione di tesoreria con elevati oneri finanziari, non ripianate a fine anno e con reiterazione nel 2012, la mancata adozione delle misure per garantire una maggiore tempestività dei pagamenti, il mancato adempimento previsto art. 16, comma 26, d.l. n. 138/2011 – elenco spese rappresentanza.

Nell'esercizio qui considerato, il fondo di cassa al 31 dicembre 2017 ammonta a euro pari a zero e la rigidità strutturale di bilancio (Incidenza spese rigide - disavanzo, personale e debito - su entrate correnti) si attesta al 33,06%.

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

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

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

Nell'ordinamento contabile degli enti locali, esso è definito, in termini puramente finanziari, dall'art. 186 del Tuel quale somma del fondo di cassa aumentato dei residui attivi e diminuito dei residui passivi al termine dell'esercizio, nonché del fondo pluriennale vincolato di uscita. La disciplina dell'istituto in parola trova una sua più compiuta definizione nell'attuale formulazione dell'art. 187 del Tuel, che al comma 1 dispone che "Il risultato di amministrazione è distinto in fondi liberi, fondi vincolati, fondi destinati agli investimenti e fondi accantonati. I fondi destinati agli investimenti sono costituiti dalle entrate in c/capitale senza vincoli di specifica destinazione non spese, e sono utilizzabili con provvedimento di variazione di bilancio solo a seguito dell'approvazione del rendiconto. L'indicazione della destinazione nel risultato di amministrazione per le entrate in conto capitale che hanno dato luogo ad accantonamento al fondo crediti di dubbia e difficile esazione è sospeso, per l'importo dell'accantonamento, sino all'effettiva riscossione delle stesse. I trasferimenti in conto capitale non sono destinati al finanziamento degli investimenti e non possono essere finanziati dal debito e dalle entrate in conto capitale destinate al finanziamento degli investimenti. I fondi accantonati comprendono gli accantonamenti per passività potenziali e il fondo crediti di dubbia esigibilità. Nel caso in cui il risultato di amministrazione non sia sufficiente a comprendere le quote vincolate, destinate e accantonate, l'ente è in disavanzo di amministrazione. Tale disavanzo è iscritto come posta a sé stante nel primo esercizio del bilancio di previsione secondo le modalità previste dall'art. 188". Appare chiaro quindi, dalle considerazioni che precedono, che il risultato contabile di amministrazione costituisce il dato fondamentale di sintesi dell'intera gestione finanziaria dell'Ente.

L'approfondimento svolto sui contenuti del questionario restituisce un quadro istruttorio caratterizzato da una alterazione degli equilibri di bilancio, suffragato da una serie di criticità di seguito esposte, che risultano fattori di

potenziale squilibrio e che richiedono misure urgenti e imperiose da parte dell'Ente.

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

In primo luogo, dalla documentazione versata in atti, emergono dei profili che attengono alla esistenza di criticità che riguardano le singole poste che compongono il risultato di amministrazione ai sensi del citato art. 186 del Tuel, che potrebbe essere fonte di potenziale squilibrio.

4.1 Elevata incidenza dei residui attivi nel risultato di amministrazione

4.1.1 Va premesso infatti come «le minacce più sensibili all'equilibrio dei bilanci pubblici, ed in particolare a quello degli enti territoriali, vengono dalle problematiche giuridiche, estimatorie ed organizzative afferenti a crediti e ai debiti, nonché alla sovrastima — in sede previsionale — dei flussi finanziari di entrata» (Corte cost., sent. n. 6/2017).

Emerge, in particolare, che il risultato di amministrazione del Comune di Roccabianca presenta una componente assai cospicua di residui attivi ancora da riscuotere pari a euro 1.558.085,64 a fronte di residui passivi per euro 1.778.561,76.

Dai dati aggiornati al 31 dicembre 2019 i residui attivi risultano ammontare, in totale, ad euro 1.217.334,31, confermando la tendenza decrescente, ma in misura comunque significativa e la cui esigibilità appare - per i motivi che si diranno - quantomeno critica.

Il magistrato istruttore in riferimento a questo aspetto ha ritenuto di operare uno specifico approfondimento, mediante richieste formulate in occasione dell'incontro-audizione svoltosi in videoconferenza in data 21 ottobre 2020

In relazione a ciò, dalla documentazione trasmessa con nota del 23 ottobre 2020 dal responsabile finanziario dell'Ente e dal revisore unico a seguito delle ulteriori richieste istruttorie presentate, è emerso che «nelle scritture contabili dell'Ente persistono residui passivi provenienti dal 2018 e da esercizi precedenti. La gestione dei residui di esercizi precedenti a seguito del riaccertamento ordinario deliberato con atto G.C. n. 25 del 8/6/2020 ha comportato le seguenti variazioni:

RESIDUI	INIZIALI	RISCOSSI	INSERITI IN RENDICONTO	VARIAZIONI
				(importi in euro)
attivi	1.459.134,74	721.431,73	401.709,40	-335.993,61
passivi	1.518.843,77	1.160.030,00	199.751,31	-159.061,70

I minori residui attivi e passivi derivanti dall'operazione di riaccertamento discendono da:

	INSUSSISTENZA DEI RES.ATTIVI	INSUSSISTENZA ED ECONOMIE DEI RES.PASSIVI
		(importi in euro)
Gestione corrente non vincolata	0,00	0,00
Gestione corrente vincolata	272.023,57	67.955,63
Gestione in c/cap. vincolata	0,00	0,00
Gestione in c/cap. non vincolata	3.050,00	35.370,88
Gestione servizi c/terzi	60.920,04	55.735,19
MINORI RESIDUI	335.993,61	159.061,70

Il Comune con nota del 23 ottobre 2020 ha sottolineato che "Con il rendiconto 2019 ho deciso di riesaminare i residui attivi con più ocularità rispetto al rendiconto 2018; ho provveduto, infatti, ad un riesame dei singoli residui attivi iscritti e non iscritti nel bilancio dell'Ente. In particolare, ho provveduto ad iscrivere maggiori residui attivi per proventi da sanzioni al codice della strada, precedentemente incassati per cassa e non per competenza.

Maggior residuo attivo (C.D.S) 2017 per € 14.213,27, anno 2018 € 42.000,00.

Ho provveduto ad iscrivere maggiori residui attivi per entrate provenienti da attività di accertamento IMU e TASI e ruolo ordinario Tari, precedentemente stralciati dal bilancio ma non dichiarati inesigibili (Allegato A). Tale procedura l'ho ritenuta opportuna per constatare la vera capacità di riscossione dell'Ente. Si creava, infatti, un meccanismo per cui gli incassi dell'incaricato alla fase coattiva andavano ad esaurire altri residui attivi (del medesimo tributo) dando la parvenza di una discreta capacità di riscossione e di una scarsa presenza nel bilancio dell'Ente di residui attivi. Nelle operazioni di verifica dei residui attivi sono stati stralciati dal bilancio dell'Ente importi di notevole entità senza che vi fosse un idoneo titolo giuridico per il suo mantenimento a bilancio € 67.992,12 da Unione Terre Verdiane (Allegato C) ed Allegato D). L'operazione effettuata sui residui attivi dell'Ente determinerà dal 2020 una più veritiera capacità di riscossione dell'Ente."

Il responsabile finanziario dell'Ente ha tenuto a precisare altresì sull'argomento che l'art. 4 del d.l. n. 119/2018 ha disciplinato la novità dello stralcio dei crediti fino a 1000 euro con l'automatico annullamento dei valori di importo residuo fino a 1000 euro (comprensivo di capitale, interessi e sanzioni),

risultanti dai singoli carichi affidati agli agenti della riscossione dal 1° gennaio 2000 al 31 dicembre 2010. L'eventuale disavanzo derivante da tale disposizione può essere ripartito in un numero massimo di 5 anni a quote costanti”.

Inoltre, ha manifestato l'intenzione di avvalersi di un ulteriore strumento di dilazione e ripiano del disavanzo, afferente al diverso calcolo del FCDE per effetto delle disposizioni invocate dal Comune nella risposta istruttoria (art. 39 quater della legge 28 febbraio 2020, n. 8 di conversione del decreto-legge 162/2019¹ e di cui si dirà nel prosieguo).

4.1.2. Andamento della riscossione

L'approfondimento istruttorio ha riguardato pertanto e conseguentemente l'andamento in particolare della riscossione in conto residui nell'ultimo quinquennio relativamente alle principali entrate da cui è risultato quanto segue:

¹ “1. Al fine di prevenire l'incremento del numero di enti locali in situazioni di precarietà finanziaria, l'eventuale maggiore disavanzo emergente in sede di approvazione del rendiconto 2019, determinato in misura non superiore alla differenza tra l'importo del fondo crediti di dubbia esigibilità accantonato nel risultato di amministrazione in sede di approvazione del rendiconto 2018, determinato con il metodo semplificato previsto dall'allegato 4/2 annesso al decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118, sommato allo stanziamento assestato iscritto nel bilancio 2019 per il fondo crediti di dubbia esigibilità al netto degli utilizzi del fondo effettuati per la cancellazione e lo stralcio dei crediti, e l'importo del fondo crediti di dubbia esigibilità accantonato in sede di rendiconto 2019, determinato nel rispetto dei principi contabili, può essere ripianato in non più di quindici annualità, a decorrere dall'esercizio finanziario 2021, in quote annuali costanti. 2. Le modalità di recupero devono essere definite con deliberazione del consiglio dell'ente locale, acquisito il parere dell'organo di revisione, entro quarantacinque giorni dall'approvazione del rendiconto. La mancata adozione di tale deliberazione è equiparata a tutti gli effetti alla mancata approvazione del rendiconto di gestione. 3. Ai fini del rientro possono essere utilizzati le economie di spesa e tutte le entrate, ad eccezione di quelle provenienti dall'assunzione di prestiti e di quelle con specifico vincolo di destinazione, nonché i proventi derivanti dall'alienazione di beni patrimoniali disponibili accertati nel rispetto del principio contabile applicato concernente la contabilità finanziaria di cui all'allegato 4/2 annesso al decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118, e da altre entrate in conto capitale. Nelle more dell'accertamento dei proventi derivanti dall'alienazione di beni patrimoniali disponibili il disavanzo deve comunque essere ripianato.”

RESIDUI ATTIVI		ESERCIZI	2015	2016	2017	2018	2019	TOTALE	FCDE	
		PRECEDENTI						RES.CONSERVATI	AL	
									AL 31.12.19	AL 31.12
									(importi in euro)	
IMU	Residui iniziali	57.095,85	59.717,05			5.265,20	800.000,00	22.771,72	0,00	
	riscosso c/residui al 31.12	4.678,56	3.271,26			5.885,83	777.228,28			
	percentuale di riscossione	8%	5%			112%				
TARSU/TIA/TARI	Residui iniziali	120.028,46	38.397,53	39.527,79	58.360,24	39.954,47	517.158,79	281.631,04	0,00	
	riscosso c/residui al 31.12	1.351,21	968,74	1.079,37	5.712,82	38.262,67	393.543,30			
	percentuale di riscossione	1%	3%	3%	10%	96%				
SANZIONI PER VIOLAZIONI CDS	Residui iniziali				10.976,55	2.428,40	58.500,00		0,00	
	riscosso c/residui al 31.12				256,00	2.428,40	23.823,73			
	percentuale di riscossione				2%	100%				
FITTI ATTIVI E CANONI PATRIMONIALI	Residui iniziali								0,00	
	riscosso c/residui al 31.12									
	percentuale di riscossione									
PROVENTI ACQUEDOTTO	Residui iniziali								0,00	
	riscosso c/residui al 31.12									
	percentuale di riscossione									
PROVENTI DA PERMESSO A COSTRUIRE	Residui iniziali						20.781,93		0,00	
	riscosso c/residui al 31.12						20.781,93			
	percentuale di riscossione									
PROVENTI CANONE DA DEPURAZIONE	Residui iniziali								0,00	
	riscosso c/residui al 31.12									
	percentuale di riscossione									

Dai dati sopra riportati emerge la palese inadeguatezza della *performance* della riscossione dei crediti, segnatamente rilevabile dalla lettura delle colonne "esercizi precedenti" 2015, 2016 e 2017, da cui si desume la sostanziale assenza di riscossione dei tributi comunali indicati nella tabella, solo in parte mitigata dalla diminuzione della mole dei residui attivi nel corso dell'ultimo biennio, di cui si dirà più avanti, alla luce dei potenziali riflessi del loro improprio mantenimento nella rappresentazione del risultato di amministrazione: il che incide oggettivamente sulla salvaguardia degli equilibri di bilancio e, dunque, sulla stessa attendibilità del rendiconto dell'ente, vulnerando la corretta applicazione dei nuovi principi contabili, postulati dall'armonizzazione contabile.

4.1.3 Residui attivi vetusti

Sulla base dei dati acquisiti, e delle risultanze sopra riferite, il Magistrato istruttore ha ritenuto pertanto di operare l'approfondimento e l'analisi specifica dei residui attivi vetusti e maggiormente risalenti. Ciò in quanto «la 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., sent. n. 49/2018, punto 3.1.2. del *Considerato diritto*). Dalle acquisizioni documentali, emerge quindi che lo stock di residui attivi correnti di finanza propria mantenuto a valle dell'adozione del riaccertamento straordinario risulta ancora cospicuo, in palese distonia con

gli obiettivi dell'armonizzazione contabile: il Collegio rammenta al riguardo come la Sezione delle autonomie nella deliberazione n. 9/SEZAUT/2016/INPR (Linee di indirizzo per la formazione del bilancio 2016-2018 e per l'attuazione della contabilità armonizzata negli Enti territoriali) abbia rilevato che "Il riaccertamento straordinario ha avuto lo scopo di adeguare i residui attivi e passivi, conservati al 31 dicembre 2014 in forza delle regole vigenti prima dell'entrata in vigore della riforma contabile, al principio della competenza finanziaria potenziata che, a far data dal 1° gennaio 2015, è divenuto la regola fondamentale da applicare alla gestione finanziaria degli enti e, quindi, anche alla gestione dei residui. [...] Per effetto della gestione ordinaria dei residui, che comporta ogni anno la formazione di nuovi residui attivi e la riscossione o cancellazione di vecchi crediti, lo stock di residui attivi dovrebbe tendere ad una naturale stabilizzazione, mentre i residui passivi devono tendere verso una progressiva riduzione".

In ogni caso, al fine di garantire gli equilibri della gestione finanziaria, in presenza di residui, risalenti anni indietro nel tempo e di dubbia sussistenza, va ricordato che occorre attivare per tempo idonee procedure di ricognizione e verifica delle singole posizioni creditorie/debitorie finalizzate al loro progressivo esaurimento.

4.1.4 Le risultanze emerse sui residui attivi vetusti

Dalla documentazione istruttoria acquisita emerge che "L'ente ha provveduto al riaccertamento ordinario dei residui attivi e passivi al 31/12/2017 come previsto dall'art. 228 del TUEL con atto G.C. n. 28 del 30.03.2018 munito del parere dell'organo di revisione. Con tale atto si è provveduto all'eliminazione di residui attivi e passivi formatesi nell'anno 2016 e precedenti per i seguenti importi:

- residui attivi derivanti dall'anno 2016 e precedenti euro 211.336,23;
- residui passivi derivanti dall'anno 2016 e precedenti euro 31.945,40.

Se correttamente rilevati gli accertamenti e gli impegni relativi alla formazione di tali residui gli effetti sugli obiettivi di finanza pubblica per l'anno di errato accertamento avrebbero avuto un effetto positivo per l'importo di 179.390,83 euro. I debiti formalmente riconosciuti insussistenti per l'avvenuta legale estinzione (prescrizione) o per indebito o erroneo impegno di un'obbligazione non dovuta sono stati definitivamente eliminati dalle scritture e dai documenti di bilancio attraverso il provvedimento di riaccertamento dei residui. Il

riconoscimento formale dell'assoluta insussistenza dei debiti è stato adeguatamente motivato".

Distinguendo i residui per anno di provenienza risulta il seguente prospetto relativo all'anno 2017 e precedenti:

ANALISI "ANZIANITA" DEI RESIDUI							
							(importi in euro)
RESIDUI	ESERCIZI PRECEDENTI	2013	2014	2015	2016	2017	TOTALE
ATTIVI							
Titolo 1	70.316,39	39.981,52	89.821,23	109.421,03	132.819,53	583.174,24	1.025.533,94
<i>di cui Tarsu/Tari</i>	70.316,39	22.116,02	1.335,20	41.822,25	48.658,53	86.811,34	271.059,73
<i>di cui F.S.R. o F.S.</i>	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	8.017,87	8.017,87
Titolo 2	6.000,00	0,00	0,00	17.150,83	0,00	18.085,21	41.236,04
<i>di cui trasf. Stato</i>	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
<i>di cui trasf. Regione</i>	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	13.361,92	13.361,92
Titolo 3	0,00	2327,50	0,00	70.373,94	12.314,02	331.812,34	416.827,80
<i>di cui Tia</i>	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
<i>di cui Fitti attivi</i>	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
<i>di cui sanz. CDS</i>	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	12.888,45	12.888,45
Totale residui attivi di parte corrente (E=A+B+C)	76.316,39	42.309,02	89.821,23	196.945,80	145.133,55	933.071,79	1.483.597,78
Titolo 4	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
<i>di cui trasf. Stato</i>	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
<i>di cui trasf. Regione</i>	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Titolo 5	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Totale residui attivi di parte capitale (H=F+G)	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Titolo 6	1.290,93	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	1.290,93
Titolo 7	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Titolo 9	901,00	0,00	50.212,69	0,00	15.646,24	6.437,00	73.196,93
Totale attivi	78.508,32	42.309,02	140.033,92	196.945,80	160.779,79	939.508,79	1.558.085,64
PASSIVI							
Titolo 1	859,25	422,20	2.188,68	29.594,36	163.419,11	859.426,37	1.055.909,97
Titolo 2	369,20	584,24	361,62	379,59	45.803,99	6.883,79	54.382,43
Titolo 3	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Titolo 4	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Titolo 5	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	568.125,86	568.125,86
Titolo 6	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Titolo 7	9.958,05	0,00	49000,00	1.569,54	2.064,88	37.551,06	100.143,53
Totale passivi	11.186,50	1.006,44	51.550,30	31.543,49	211.287,98	1.471.987,08	1.778.561,79

In risposta alla nota istruttoria del 23 ottobre 2020 il revisore ha trasmesso la propria relazione sul rendiconto 2019 in cui ha dichiarato che

“L’ente ha provveduto al riaccertamento ordinario dei residui attivi e passivi al 31/12/2019 come previsto dall’art. 228 del TUEL con atto G.C. n. 25 del 8.06.2020 munito del parere dell’organo di revisione. Il riaccertamento dei residui attivi è stato effettuato dai singoli responsabili delle relative entrate, motivando le ragioni del loro mantenimento o dell’eventuale cancellazione parziale o totale ... nelle scritture contabili dell’Ente persistono residui passivi provenienti dal 2018 e da esercizi precedenti”.

La tabella che segue mette in evidenza la distribuzione e l’anzianità dei residui relativamente all’anno 2019 e precedenti:

ANALISI "ANZIANITA" DEI RESIDUI									
									(importi in euro)
RESIDUI	ESERCIZI PRECEDENTI	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	TOTALE
ATTIVI									
Titolo 1	589,00	7.449,95	19.491,70	9.509,96	40.998,70	43.949,83	132.322,31	412.432,08	666.743,53
Titolo 2	0,00	0,00	0,00	16.901,83	0,00	4.723,29	4.194,56	25.597,94	51.417,62
Titolo 3	0,00	0,00	0,00	0,00	4.334,94	24.933,82	70.504,75	255.019,47	354.792,98
Totale residui attivi di parte corrente (E=A+B+C)	589,00	7.449,95	19.491,70	26.411,79	45.333,64	73.606,94	207.021,62	693.049,49	1.072.954,13
Titolo 4	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	15000,00	96.196,56	111.196,56
Titolo 5	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	23.665,12	23.665,12
Totale residui attivi di parte capitale (H=F+G)	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	15.000,00	119.861,68	134.861,68
Titolo 6	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Titolo 7	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Titolo 9	0,00	0,00	0,00	0,00	686,10	6118,66	0,00	2.713,74	9.518,50
Totale attivi	589,00	7.449,95	19.491,70	26.411,79	46.019,74	79.725,60	222.021,62	815.624,91	1.217.334,31

La descritta conservazione di residui attivi vetusti determina una palese vulnerazione dei principi di attendibilità e veridicità del bilancio dell’Amministrazione locale, per l’esigenza sottesa di operare una rigorosa ed attenta verifica delle voci classificate nei residui, finalizzata a mantenere in bilancio solo quelle per le quali la riscossione/pagamento possa essere previsto con un ragionevole grado di certezza ed il legislatore ha stabilito che al termine di ciascun esercizio, prima dell’inserimento in bilancio dei residui, l’ente debba procedere ad una specifica operazione di riaccertamento tesa a verificare le posizioni creditorie/debitorie.

Considerata la finalità della norma, deve trattarsi di un controllo sostanziale e non solo formale. L’Ente, cioè, non può limitarsi a verificare la ragione, il titolo giuridico, la giustificazione delle singole poste, ma deve accertare l’effettivo obbligo di riscuotere il credito e pagare il debito, attraverso un prudente apprezzamento dell’esistenza dei requisiti essenziali previsti dall’ordinamento. I risultati che tali operazioni sono idonei a comportare vengono riportati, quindi, nel bilancio dell’esercizio successivo dell’ente.

Nella maggior parte dei casi, la procedura si completa nell'esercizio successivo, ma, ove ciò non accada, il residuo può essere mantenuto nel bilancio dell'ente sino a che l'operazione non viene a conclusione: occorre però adottare alcune regole specifiche e tenere un comportamento informato a prudenza.

4.1.5 Conclusioni sul punto

La Sezione, pertanto, pur valutando positivamente la diminuzione della mole dei residui attivi nel corso dell'ultimo biennio, non può non accertare nella fattispecie la chiara elusione del principio dell'equilibrio di bilancio sotteso alla indebita conservazione di residui attivi che influenzano la determinazione del risultato di amministrazione. Si vuole qui rammentare che il vulnus arrecato ai principi del d.lgs. n. 118 del 2011 in tema di armonizzazione dei conti pubblici è quello di un'indebita dilatazione della spesa, in palese conflitto con i principi contenuti nell'art. 81 della Costituzione: né tantomeno la violazione di tali principi posti dichiaratamente a presidio degli equilibri del bilancio può essere relegata a un mero vizio formale dell'esposizione contabile, dal momento che diversamente, si autorizza una spesa superiore a quella consentita dalle risorse disponibili nell'esercizio finanziario (Corte cost., sent. n. 279/2016).

Pertanto, il mantenimento di residui attivi eventualmente inesigibili nel conto del bilancio incide sull'attendibilità del risultato contabile di amministrazione e sulla formazione dell'avanzo di amministrazione che può risultare sussistente solo sotto il profilo contabile (art. 187 del Tuel).

In altri termini, la permanenza in bilancio e la relativa contabilizzazione di un numero rilevante di residui attivi deve trovare adeguata dimostrazione, poiché diversamente il mero riferimento ad un'aggregazione apodittica e sintetica è suscettivo di alterare le risultanze finali dei conti consuntivi, e di riflesso il conto consolidato di tutte le pubbliche amministrazioni, con conseguente pregiudizio della tenuta dei saldi di bilancio nonché delle correlate finalità di coordinamento della finanza pubblica (Corte cost., sent. n. 138/2013).

5. Mancata costituzione del fondo pluriennale vincolato per spese in conto capitale

5.1 Dall'esame dei dati contabili del comune di Roccabianca, è emersa altresì - rilevando per la determinazione del risultato di amministrazione ai sensi dell'art. 186 del Tuel - la mancata costituzione del fondo pluriennale vincolato (di seguito, FPV), corredata, altresì, dalla mancata predisposizione del prospetto

allegato b) al rendiconto 2017 - composizione per missioni e programmi del fondo pluriennale vincolato.

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

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

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

nell'esercizio di riferimento con imputazione agli esercizi successivi, è costituita dalle entrate che si prevede di accertare nel corso dell'esercizio di riferimento" (Corte cost., sent. n. 247/2017, punto 9.1 del *Considerato diritto*).

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

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

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

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

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

5.3 In sede di chiarimenti istruttori il Comune ha precisato che "il fondo pluriennale in parte capitale sembra non esser stato costituito perché tutte le spese si sono concluse nell'anno di competenza. Per quanto riguarda le entrate da oneri, e sanzioni urbanistiche non hanno finanziato spese di investimento, ma parte corrente".

La mancata costituzione del fondo pluriennale vincolato rende manifesta come la situazione contabile del Comune configga con la logica del nuovo sistema della competenza potenziata, che è quella di «dare evidenza contabile e rilevanza giuridica ad alcune diacronie intercorrenti tra la realizzazione delle entrate e l'erogazione delle spese» (Corte cost., sent. 6/2017, punto 3 del *Considerato diritto*).

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

corretto dal d.lgs. n. 126/2014)", p. 6.

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

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

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

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

6. Tensioni di cassa

Le descritte situazioni di criticità, come sottolineato in precedenza, relative alla presenza di un anomalo accumulo di residui attivi su cui si fonda l'equilibrio di bilancio e alla mancata costituzione del FPV, appaiono corroborate dall'avvenuto accertamento in sede istruttoria di situazioni di tensione di cassa, che potrebbero disvelare una ben più significativa situazione di non corretta

rappresentazione contabile delle poste di bilancio, non solo a competenza ma anche a residuo.

Infatti, nel caso in cui vi siano crediti sovrastimati e le entrate non vengano puntualmente accertate e riscosse, si crea uno sbilanciamento dei flussi finanziari con conseguente necessario ricorso alle anticipazioni di cassa e produzione - in prospettiva pluriennale - di rilevanti disavanzi di amministrazione (Corte cost., sent. n. 6/2017): l'importanza della corretta programmazione in termini di cassa, di una corretta rappresentazione delle correlate previsioni, ma anche e soprattutto della loro alimentazione è funzionale quindi alla tenuta e salvaguardia degli equilibri di bilancio, come bene pubblico che diviene la sede privilegiata di garanzia di molteplici finalità di rilevanza costituzionale ivi custodite, tra cui quelle individuate e presidiate dall'art. 81 Cost.

Del resto, la nuova disciplina recata dalla normativa sull'armonizzazione contabile esclude, non a caso, che vi possa essere un fondo cassa negativo, proprio perché lo scopo è quello di evitare la paralisi della cassa (potenzialmente derivante dalle azioni esecutive dei creditori) ed il venir meno della fiducia dei fornitori sulla possibilità che il futuro bilancio possa far fronte alle obbligazioni assunte, pregiudicando la capacità di garantire l'erogazione di ulteriori beni e servizi e la continuità dell'amministrazione (Corte conti, Sez. reg. contr. Campania, delib. n. 198/2018): prevedendo allo stesso tempo e coerentemente una serie di strumenti alternativi in caso di crisi di liquidità, con l'utilizzo (prioritario, Corte conti, Sez. aut., delib. n. 31/2015) delle giacenze vincolate in termini di sola cassa (art. 195 Tuel) o infine il ricorso all'anticipazione di tesoreria (art. 222 Tuel).

L'importanza della corretta determinazione e alimentazione delle giacenze di cassa trova ulteriore conferma, del resto, nella previsione contenuta nell'art. 187, comma 3 *bis* del Tuel, che vieta l'utilizzo dell'avanzo libero in caso di crisi di liquidità.

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

La deliberazione della Sezione delle Autonomie n. 4/2015/INPR rimarca anzi come "l'introduzione del bilancio di cassa unitamente ad una corretta applicazione del principio di competenza "potenziata" debbano condurre ad una completa rivisitazione delle modalità di programmazione e di gestione dei flussi di cassa nella pubblica amministrazione" affinché gli enti locali possano riacquisire la governabilità dei flussi di cassa e la vigilanza attiva sulla salvaguardia dei relativi equilibri.

A tal fine, in sede istruttoria, l'anzidetta verifica da parte della Sezione, volta a individuare eventuali deficienze (palesi od occulte) di liquidità, le quali, ove si verificano reiteratamente nel tempo, oltre a produrre un aggravio finanziario per l'ente, costituiscono il sintomo di latenti squilibri nella gestione di competenza (Corte cost., sent. n.6/2017), si è concentrata sull'analisi di alcuni fenomeni che possono incidere in modo negativo nella corretta gestione delle giacenze di cassa.

6.1 Reiterata consistenza del fondo cassa pari a zero e della cassa vincolata

6.1.1 La non corretta applicazione dei principi dell'armonizzazione contabile, funzionali a preservare gli equilibri di bilancio, emerge anche dall'esame del punto 4, Sezione I.I del questionario sul rendiconto 2017, ove risulta che nell'ultimo triennio la consistenza della cassa vincolata e del fondo cassa complessivo è sempre risultata uguale a zero.

Circa la analisi delle giacenze ordinarie di cassa, si rimanda all'analisi del punto 7, con il conseguente reiterato ricorso alla anticipazione di tesoreria per un periodo ininterrotto negli esercizi che vanno dal 2008 ad oggi, evidenziata nella tabella riportata al punto 7.1., con l'indicazione delle quote non restituite.

6.1.2 Per ciò che concerne la mancata determinazione della cassa vincolata, la Sezione sottolinea come tale comportamento non sia in linea con la corretta applicazione dei dettami di cui al principio contabile applicato concernente la contabilità finanziaria (punto 10.6), approvato con d.lgs. n. 118/2011 modificato e integrato dal d.lgs. n. 126/2014, soprattutto in riferimento alla accertata presenza (cfr. punto 2.2. del questionario, Sezione I.III) di sanzioni per violazione del codice della strada.

A seguito di formale istruttoria, l'organo di revisione e il responsabile finanziario hanno confermato che "Il programma risulta dotato delle applicazioni necessarie per la gestione della cassa vincolata. Tuttavia, non è possibile

comprendere per quale motivo sia sempre stata a zero.” La scarsa attenzione dimostrata nella risposta sembra confermare il palese disinteresse verso i principi di sana gestione e tutela degli equilibri di bilancio che sono imposti, *inter alios*, dall’art. 147-*quinquies* agli organi di controllo interno e che richiedono comunque l’attivazione dei provvedimenti disciplinari nei confronti di chi non si è attivato nei confronti di un fondamentale adempimento richiesto dalla normativa sull’armonizzazione contabile.

In termini generali, la Sezione rammenta e sottolinea l’importanza, 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, come in precedenza richiamato, 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).

6.1.3 La Sezione sottolinea che la mancata rappresentazione dei vincoli di cassa dei proventi da sanzioni pecuniarie al codice della strada effettuata dal Comune è da considerarsi grave irregolarità contabile in quanto queste entrate rispondono ad entrambi i requisiti (specificità del vincolo e provenienza del vincolo, attribuito da legge o principi contabili/trasferimenti/indebitamento) essendo entrate che la l. n. 285/92 destina alla realizzazione di specifici interventi che l'ente deve individuare tra quelli elencati, in modo puntuale, dall'art. 208, comma 4. Infatti, la grave irregolarità sopra rilevata comporta una non corretta rappresentazione del fondo di cassa nel conto presentato dal tesoriere dell'ente e allegato al rendiconto della gestione 2015 di cui all'art. 226 Tuel (Corte conti, Sez. reg. Toscana, delib. n. 167/2019).

Si sottolinea altresì che la Sezione delle Autonomie, con la deliberazione n. 31/2015, ha avuto modo di precisare che il vincolo di cassa opera esclusivamente per le "entrate vincolate a destinazione specifica individuate dall'art. 180, comma 3, del Tuel" restando conseguentemente escluse dall'obbligo sia le entrate di cui all'art. 187, comma 3-ter, lett. d, del Tuel che le "entrate con vincolo di destinazione generica".

7 Ricorso all'anticipazione di tesoreria

7.1. Le tensioni di cassa sopra riferite appaiono confermate, come detto, in particolare dalla circostanza che, in sede di esame del questionario sul rendiconto, è emerso il ricorso dell'Ente all'utilizzo dell'anticipazione di tesoreria anche nell'anno 2017 per 365 giorni, non interamente restituita al termine dell'esercizio per un importo pari a euro 568.125,86 e con somme maturate a titolo di interessi passivi per euro 4.731,29.

In particolare, l'ente ha confermato che "Dall'esame del rendiconto 2019 e di riflesso delle annualità precedenti, si è potuto riscontrare una situazione abbastanza critica dovuta al reiterato utilizzo dell'anticipazione di tesoreria e della mancata restituzione al 31.12 di ogni anno; tendenza che ha il suo inizio dal 2009. Motivare questo squilibrio finanziario non è facile, tuttavia, da quanto si è potuto apprendere dalle relazioni al consuntivo, è plausibile che vi sia stata una sovra stima delle entrate che ha permesso una immediata spesa ma che non è stata controbilanciata da un effettivo incasso. La dimostrazione è nel riaccertamento straordinario dei residui. Altra motivazione potrebbe essere la necessità negli anni di un corretto accantonamento delle entrate nel fondo crediti di dubbia esigibilità. Con il rendiconto 2019 si è presa coscienza della situazione poiché anche nel 2019 l'Ente non è riuscito a restituire l'anticipazione

di tesoreria, anche se il suo utilizzo è stato costante per tutto l'anno. In sede di rendiconto, sfruttando la normativa vigente, si è provveduto ad un ricalcolo del Fondo crediti di dubbia esigibilità; dal ricalcolo è emerso un disavanzo di €. 652.056,50, e un disavanzo totale di €. 863.044,91”.

Inoltre, dalla documentazione trasmessa con nota del 23 ottobre 2020 dal responsabile finanziario dell'Ente e dal revisore unico a seguito delle ulteriori richieste istruttorie presentate in occasione dell'incontro svoltosi in videoconferenza in data 21 ottobre 2020 è emerso che l'utilizzo dell'anticipazione di tesoreria ha avuto inizio già dal lontano 2008, ma il lento ma costante depauperamento del risultato di cassa era già iniziato in precedenza: nell'anno 2002 il fondo cassa al 31.12 è di euro 2.190.566,05 al termine del 2007 risultava essere pari a euro 210.852,97.

Nella tabella che segue è rappresentato l'andamento dell'utilizzo dell'anticipazione a partire dal 2008 confrontato con il contestuale andamento della cassa, così come risultante dalle informazioni fornite dal Servizio finanziario del Comune:

Anticipazione di tesoreria 2015-2019					
(importi in euro)					
anno di competenza	fondo cassa al 31.12	Importo anticipaz.complexivamente concessa (art. 222 tuel)	n. giorni	importo mancata restituzione	importo somme maturate a titolo di interessi passivi al 31.12
2008	210.852,97	191.129,78	n.d	n.d	2.416,38
2009	477.275,12	477.275,12	n.d	n.d	8.725,62
2010	378.135,46	378.135,46	n.d	n.d	7.778,75
2011	379.817,60	379.817,60	n.d	n.d	9.248,62
2012	730.070,25	730.070,25	n.d	n.d	9.749,28
2013	493.589,75	493.589,75	n.d	n.d	5.209,22
2014	425.558,12	425.558,12	n.d	n.d	6.910,44
2015	670.349,78	670.349,78	365	670.349,78	6.203,21
2016	244.558,53	244.558,53	365	244.558,53	5.305,48
2017	568.125,86	568.125,86	365	568.125,86	1.773,39
2018	183.820,23	183.820,23	365	183.820,23	9.111,93
2019	167.366,90	796.170,00	365	167.366,90	10.329,66
2020 *		275.799,63	n.d	n.d	n.d

* dato al 1° settembre. L'ente ha fatto uso costante dell'anticipazione di tesoreria, la situazione di cassa peggiorerà ed aumenterà il ricorso all'anticipazione

Fonte: Corte dei conti su dati forniti dal Servizio finanziario del Comune di Roccabianca

I dati rappresentati in tabella (in particolare negli esercizi 2015-2019) fanno emergere palesi incongruenze, prima fra tutti la valorizzazione della giacenza di cassa al 31 dicembre, pur in presenza di una, peraltro corrispondente, quota non restituita dell'anticipazione di tesoreria, che condurrebbe, *de plano*, alla determinazione di un fondo cassa uguale a zero.

Inoltre, dal confronto con la successiva tabella viene in evidenza un ulteriore disallineamento dei dati comunicati, con riferimento all'importo delle somme maturate a titolo di interessi passivi. Il palesarsi di tali evidenti incongruenze non fa che confermare i rilievi mossi da questa Sezione nel prosieguo della trattazione (infra, punto 17.2) in tema di inattendibilità delle risultanze contabili.

Per quanto riguarda l'utilizzo dell'anticipazione di tesoreria per l'anno 2020, l'ente rappresenta che la situazione al 23.10.2020 al netto dell'anticipazione di tesoreria è stata pari ad - 42.028,34 euro. Con mandati emessi e caricati dal tesoriere per euro 2.358.826,24 e reversali emesse e caricate dal tesoriere per euro 2.316.797,90.

La mancata giustificazione delle cause che hanno causato il ricorso continuo e ininterrotto all'anticipazione di tesoreria dal 2009 - che emerge *apertis verbis* dalla risposta fornita dall'ente - dimostra ancora una volta lo scarso interesse e diligenza nei confronti degli obblighi di vigilanza sugli equilibri di bilancio imposti dall'art. 147-*quinquies* del Tuel.

In risposta alla nota istruttoria, l'organo di revisione e il responsabile finanziario hanno precisato altresì che per quanto riguarda gli interessi passivi pagati negli anni dal 2015 al 2019 per l'utilizzo dell'anticipazione di tesoreria sono stati i seguenti:

importo somme maturate a titolo di interessi passivi al 31.12	
anno di competenza	importo in euro
2015	6.729,46
2016	14.116,04
2017	4.380,64
2018	10.329,66
2019	8.784,96
2020	n.d.

Come annotato in precedenza, questi dati risultano inconciliabili con quanto comunicato in precedenza.

7.2 Il Collegio non può esimersi dal rammentare che l'art. 222 del Tuel e l'art. 3, comma 17, della legge n. 350/2003 consentono il ricorso all'anticipazione di tesoreria, che è una forma di contrazione di debito a breve termine sottratta ai limiti di destinazione alle spese di investimento posti dall'art. 119, ultimo comma, della Costituzione, per "superare una momentanea carenza di liquidità" e finalizzato a fronteggiare momentanee ed improrogabili

esigenze di cassa derivanti dallo sfasamento cronologico che può verificarsi tra pagamenti e riscossioni.

In particolare, come noto, l'art. 222 del Tuel prevede che il Tesoriere, a seguito di richiesta dell'Ente corredata da una deliberazione della Giunta comunale, possa concedere anticipazioni di tesoreria entro il limite massimo di legge delle entrate riferite ai primi tre Titoli, accertate nel penultimo anno precedente la richiesta.

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

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

L'anticipazione di tesoreria può essere utilizzata 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.

Il fatto che il Comune, nel corso del 2017, ha contratto delle anticipazioni di tesoreria per 365 giorni, per importi che rimangono abbastanza significativi e che la tendenza – già verificatasi in precedenza con continuità – è perdurata nel 2019, rischia 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 ordinario.

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

7.3 Il Collegio tiene a rimarcare che l'impiego reiterato di tale strumento, come in questo caso, 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. Inoltre, 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 obbliga, quindi, l'ente al reperimento delle risorse indispensabili a finanziare lo squilibrio di cassa.

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

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

In occasione della risposta a questa delibera, ai fini e ai sensi dell'art. 148-bis Tuel, l'Ente produrrà specifica documentazione che dimostra l'avvenuta creazione del residuo passivo e della sua indefettibile incidenza sulla determinazione del risultato di amministrazione.

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

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

7.5. Il Collegio rileva quindi che il ricorso a questa particolare forma di finanziamento reiterata nel tempo, come in questo caso, oltre a produrre un aggravio finanziario per l'ente, conferma la presenza di latenti squilibri nella gestione in particolare dei residui. La circostanza, in particolare, della crescita del *trend* negativo degli importi non restituiti dell'anticipazione di tesoreria, oltre a disvelare una situazione di grave criticità della tenuta effettiva degli equilibri in chiave dinamica, può configurare una violazione del disposto dell'art. 119, sesto comma, della Costituzione che consente agli enti territoriali di ricorrere al debito solo per finanziarie spese di investimento. È utile sottolineare infatti come l'inidoneità dell'anticipazione a rimuovere situazioni di deficit strutturale risulta non solo implicitamente dal contrasto formale con il precetto contenuto nell'art. 119, sesto comma, Cost., ma anche da dati elementari dell'esperienza, secondo cui solo un investimento efficace può compensare in positivo l'onere debitorio sotteso alla sua realizzazione. In tale contesto, infatti, risulta «di chiara evidenza che destinazioni diverse dall'investimento finiscono inevitabilmente per depauperare il patrimonio dell'ente pubblico che ricorre al credito» (Corte cost., sent. n. 188/2014), custodendo tale precetto interessi costituzionali orientati alla cura della sana gestione finanziaria (*ex plurimis*, Corte cost., sent. n. 18/2019).

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

In occasione della risposta che l'Ente fornirà ai sensi dell'art. 148-*bis* del Tuel, vorrà quindi fornire anche l'elenco degli investimenti effettuati e che hanno richiesto il ricorso a questo strumento di attingimento esterno della liquidità.

8. Ritardi nei pagamenti della pubblica amministrazione

8.1 In relazione ai profili anzidetti, correlati cioè alle descritte tensioni di cassa e alla presenza di una cospicua massa di residui attivi ancora da riscuotere, l'esame istruttorio si è soffermato sulla correlata capacità di onorare

tempestivamente i pagamenti afferenti alle obbligazioni assunte dall'ente, che ovviamente incide sulla liquidità complessiva e sulla illustrata esigenza da parte dell'Ente di attingere alla cassa del tesoriere. Dalla risposta alla richiesta di chiarimenti istruttori, emerge in particolare che l'indicatore annuale della tempestività dei pagamenti del Comune di Roccabianca, nel 2017, era pari a 116,05 giorni.

In aggiunta, il responsabile finanziario e l'organo di revisione hanno precisato, in sede istruttoria, che "alla luce del rendiconto 2019 risulta difficile trovare soluzioni volte a rispettare i tempi di pagamento; l'Ente non dispone di entrate sufficienti se non ricorrendo all'anticipazione di tesoreria, sfruttandone il massimo utilizzo ma rischiando di non restituire al 31.12 l'anticipazione concessa. Sembra che l'Ente cercherà di incrementare la percentuale di riscossione delle entrate da evasione tributaria ma il contesto territoriale ed economico la rendono molto difficile". La risposta dimostra ancora una volta lo scarso interesse verso il fenomeno della sana gestione e della profilassi degli equilibri di bilancio da parte di quei soggetti cui sono affidate funzioni significative in tema di tutela dei controlli interni (art. 147-*quinquies* Tuel).

Relativamente all'evoluzione della situazione negli esercizi successivi, l'acquisizione istruttoria riporta che l'indicatore annuale di tempestività dei pagamenti, rilevato dal sito istituzionale dell'amministrazione comunale, ha riscontrato un miglioramento nel 2019, esercizio in cui è sceso a +59 giorni.

8.2 La Sezione, prendendo atto di quanto comunicato dal Comune di Roccabianca, rileva che il mancato rispetto dei termini di pagamento comporta, per quest'ultimo, il dovere di individuare ed attuare misure specifiche finalizzate ad assicurare il tempestivo pagamento dei creditori e consente al creditore di ottenere, a carico del bilancio comunale, consistenti interessi legali di mora, che in questo caso non risultano essere stati richiesti ma che espongono comunque l'Ente a rischi su questo versante.

La Sezione sottolinea che il d.lgs. 9 ottobre 2002, n. 231, emanato in "Attuazione della direttiva 2000/35/CE relativa alla lotta contro i ritardi di pagamento nelle transazioni commerciali", reca disposizioni che si applicano ad ogni pagamento effettuato a titolo di corrispettivo nelle transazioni commerciali concluse a decorrere dal 1° gennaio 2013 (art. 1 del d.lgs. n. 231/2002 e art. 3, co. 1, del d.lgs. 9 novembre 2012, n. 192). Ai sensi dell'art. 2 del d.lgs. n. 231/2002, per quanto qui d'interesse, si intendono per "transazioni commerciali" i contratti, comunque denominati, tra imprese e pubbliche amministrazioni, che comportano, in via esclusiva o prevalente, la consegna di

merci o la prestazione di servizi contro il pagamento di un prezzo; s'intendono per "pubblica amministrazione" le amministrazioni di cui all'art. 3, co. 25, del d.lgs. 12 aprile 2006, n. 163 ("Codice dei contratti pubblici relativo a lavori, servizi e forniture"), e ogni altro soggetto, allorché svolgano attività per la quale sono tenuti al rispetto della disciplina di cui al d.lgs. n. 163/2006. Ai sensi dell'art. 3 del d.lgs. n. 231/2002, il creditore ha diritto alla corresponsione degli interessi moratori sull'importo dovuto, ai sensi dei successivi articoli 4 e 5, salvo che il debitore dimostri che il ritardo nel pagamento del prezzo è stato determinato dall'impossibilità della prestazione derivante da causa a lui non imputabile. L'art. 4 del d.lgs. n. 231/2002 dispone (co. 1) che gli interessi moratori decorrono, senza che sia necessaria la costituzione in mora, dal giorno successivo alla scadenza del termine per il pagamento, ed indica (co. 2) i seguenti termini: "a) trenta giorni dalla data di ricevimento da parte del debitore della fattura o di una richiesta di pagamento di contenuto equivalente. Non hanno effetto sulla decorrenza del termine le richieste di integrazione o modifica formali della fattura o di altra richiesta equivalente di pagamento; b) trenta giorni dalla data di ricevimento delle merci o dalla data di prestazione dei servizi, quando non è certa la data di ricevimento della fattura o della richiesta equivalente di pagamento; c) trenta giorni dalla data di ricevimento delle merci o dalla prestazione dei servizi, quando la data in cui il debitore riceve la fattura o la richiesta equivalente di pagamento è anteriore a quella del ricevimento delle merci o della prestazione dei servizi; d) trenta giorni dalla data dell'accettazione o della verifica eventualmente previste dalla legge o dal contratto ai fini dell'accertamento della conformità della merce o dei servizi alle previsioni contrattuali, qualora il debitore riceva la fattura o la richiesta equivalente di pagamento in epoca non successiva a tale data". È previsto altresì (art. 4, co. 4) che "Nelle transazioni commerciali in cui il debitore è una pubblica amministrazione le parti possono pattuire, purché in modo espresso, un termine per il pagamento superiore a quello previsto dal comma 2, quando ciò sia giustificato dalla natura o dall'oggetto del contratto o dalle circostanze esistenti al momento della sua conclusione. In ogni caso i termini di cui al comma 2 non possono essere superiori a sessanta giorni. La clausola relativa al termine deve essere provata per iscritto". Resta ferma la facoltà delle parti di concordare termini di pagamento a rate. In tali casi, qualora una delle rate non sia pagata alla data concordata, gli interessi e il risarcimento previsti dal decreto 6 sono calcolati esclusivamente sulla base degli importi scaduti (art. 4, co. 7). Ai sensi dell'art. 7 del decreto "1. Le clausole relative al termine di

pagamento, al saggio degli interessi moratori o al risarcimento per i costi di recupero, a qualunque titolo previste o introdotte nel contratto, sono nulle quando risultano gravemente inique in danno del creditore. Si applicano gli articoli 1339 e 1419, secondo comma, del Codice civile. 2. Il giudice dichiara, anche d'ufficio, la nullità della clausola avuto riguardo a tutte le circostanze del caso, tra cui il grave scostamento dalla prassi commerciale in contrasto con il principio di buona fede e correttezza, la natura della merce o del servizio oggetto del contratto, l'esistenza di motivi oggettivi per derogare al saggio degli interessi legali di mora, ai termini di pagamento o all'importo forfettario dovuto a titolo di risarcimento per i costi di recupero. 3. Si considera gravemente iniqua la clausola che esclude l'applicazione di interessi di mora. Non è ammessa prova contraria. 4. Si presume che sia gravemente iniqua la clausola che esclude il risarcimento per i costi di recupero di cui all'articolo 6. 5. Nelle transazioni commerciali in cui il debitore è una pubblica amministrazione è nulla la clausola avente ad oggetto la predeterminazione o la modifica della data di ricevimento della fattura. La nullità è dichiarata d'ufficio dal giudice". Sono fatte salve le vigenti disposizioni del Codice civile e delle leggi speciali che contengono una disciplina più favorevole per il creditore (art. 11 del decreto).

La complessiva disciplina recata dal d.lgs. n. 231/2002, si presenta, pertanto, particolarmente rigorosa, a tutela della tempestività nei pagamenti ai creditori, e deve ritenersi derogabile solo nei limiti strettamente indicati dalle disposizioni del decreto come sopra illustrato.

8.3 In conclusione, è indispensabile in ogni caso che l'Ente provveda ad attuare tutte le misure necessarie a garantire costantemente il rispetto dei termini di pagamento, anche in considerazione del costante ricorso all'anticipazione di tesoreria, come sopra rilevato.

8.4 Si richiama pertanto il Comune al puntuale rispetto delle regole più sopra ricordate in tema di pagamenti, evidenziando che la loro inosservanza non solo espone l'ente alle conseguenze risarcitorie nei confronti dei creditori, ma vieppiù alle specifiche sanzioni stabilite dall'ordinamento, palesando altresì un inammissibile condizionamento della capacità di onorare tempestivamente le proprie obbligazioni e di adempiere ai pagamenti, in contrasto quindi con l'esigenza di garantire sia *l'agere licere*, che il rispetto del "*buon andamento*" dell'azione amministrativa contemplati dall'art. 97 della Costituzione.

9. Efficacia nella riscossione tributaria nel contrasto all'evasione tributaria e in conto residui di alcuni tributi nell'ultimo quinquennio

9.1 L'indiscutibile esigenza di una cura maggiore – che emerge dalla acquisizione documentale fin qui illustrata - nella riscossione delle entrate per garantire un equilibrio non circoscritto al momento genetico del bilancio, ma anche necessariamente in chiave dinamica (Corte cost., sent. n. 250/2013), appare alla base dell'ulteriore approfondimento istruttorio volto a verificare l'efficacia dell'attività di contrasto all'evasione tributaria.

Dall'esame della tabella 2.1 Sezione I.III del questionario, Gestione Finanziaria – Entrate, è emerso, infatti, un significativo scostamento tra l'importo accertato e quello riscosso relativamente al recupero evasione IMU (percentuale di realizzazione pari a zero). Infatti, a fronte di un importo complessivamente accertato di euro 54.360,00, l'importo complessivamente incassato in conto competenza risulta essere pari a zero.

In risposta alla richiesta di chiarimenti istruttori, il Revisore unico confermando espressamente che "dalle risultanze contabili del 2017 risulta accertato €54.000 ma nessuna riscossione", ha precisato che "L'Ente ha provveduto alle notifiche per il recupero iscrivendo a ruolo quando e quanto dovuto per la riscossione tramite la società esterna ICA".

Con riferimento, invece, all'esame della tabella 2.2 Sezione I.III del questionario è emersa la mancata compilazione della stessa.

In risposta alla richiesta di chiarimenti istruttori, il Revisore unico ha precisato che "non si riesce a capire per quale motivo non sia stata compilata la tabella". Anche nel questionario reinviato non si è provveduto alla compilazione.

La vicenda dimostra ancora una volta la marcata negligenza usata nei confronti dell'adempimento in sé considerato, ma anche del fenomeno sottostante di negligenza nella cura delle entrate tributarie. Invero, si tratta di poste comunque iscritte a bilancio in entrata in modo plausibilmente incauto, dal momento che la omissione di qualsiasi adempimento e di qualsiasi attività di accertamento contribuisce ad aggravare la situazione di cassa e il gap tra flussi di uscita e flussi di entrata: in guisa che ove tempestivamente attuato genererebbe un positivo beneficio per le casse dell'ente.

9.2 Le acquisizioni istruttorie e gli approfondimenti effettuati dalla Sezione sui dati del rendiconto 2017 hanno pertanto messo in rilievo una carenza dell'attività di recupero dell'evasione tributaria, evidenziando un'oggettiva negligenza nell'attività di recupero coattivo. Stante inoltre la descritta situazione di illiquidità rilevata per l'anno 2017, va sottolineato che

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

Le carenze del momento accertativo del recupero dell'evasione tributaria, divengono quindi in quest'ottica un comportamento censurabile, antitetico rispetto ai parametri disegnati dalla Carta costituzionale e dei principi contabili ad essi sottesi: osta a ciò, del resto, l'indefettibile principio generale dell'indisponibilità dell'obbligazione tributaria - riconducibile ai principi di capacità contributiva (art. 53, comma 1, Cost.) ed imparzialità nell'azione della pubblica amministrazione (art. 97 Cost.), espressione entrambi del più generale principio di eguaglianza nell'ambito dei rapporti tributari. Dall'indisponibilità dell'obbligazione tributaria, vincolata ed *ex lege*, si ricava quindi la conclusione circa l'irrinunciabilità della potestà impositiva, con i corollari della non prorogabilità del recupero delle somme a tale titolo dovute e della necessità che l'azione del comune sia tempestivamente volta ad evitare la prescrizione del credito tributario, con pregiudizio per gli interessi erariali.

9.3. In riferimento a ciò appare chiaro che la tenuta del bilancio va a subire per effetto di queste palesi negligenze una ulteriore compromissione, considerato che la criticità rappresentata determina comunque una sensibile attenuazione della possibilità per l'Ente di far fronte alle proprie obbligazioni per il venir meno di entrate proprie.

9.4 La Sezione osserva altresì, in via generale, che la particolare cura per le entrate in questione comporta la censurabilità di qualsiasi azione od omissione volta a procrastinare l'adempimento degli obblighi tributari che, in quanto tali, vincolano a doveri ineludibili di solidarietà (art. 23 della Costituzione) e la cui inosservanza determina, sul piano sostanziale, sperequazioni non accettabili rispetto a chi osserva tempestivamente e scrupolosamente gli obblighi medesimi, nonché riflessi irrazionali sul piano della sana gestione.

10. Superamento di tre parametri di riscontro della situazione di deficitarietà strutturale n. 1, 7 e 9 del d.m. 18 febbraio 2013

10.1 La complessiva situazione di palese e grave compromissione degli

equilibri di bilancio, a causa delle criticità sopra descritte, appare suffragata dall'avvenuto superamento, nell'esercizio 2017, della soglia stabilita dal parametro di deficitarietà del d.m. 18/02/2013:

- **1)** Valore negativo del risultato contabile di gestione superiore in termini di valore assoluto al 5 per cento rispetto alle entrate correnti (a tali fini al risultato contabile si aggiunge l'avanzo di amministrazione utilizzato per le spese di investimento);
- **7)** Consistenza dei debiti di finanziamento non assistiti da contribuzioni superiore al 150 per cento rispetto alle entrate correnti per gli enti che presentano un risultato contabile di gestione positivo e superiore al 120 per cento per gli enti che presentano un risultato contabile di gestione negativo (fermo restando il rispetto del limite di indebitamento di cui all'art. 204 del Tuel);
- **9)** Eventuale esistenza al 31 dicembre di anticipazioni di tesoreria non rimborsate superiori al 5 per cento rispetto alle entrate correnti.

L'Ente, al riguardo, ha inviato a questa Sezione il prospetto di certificazione dei parametri obiettivi per i comuni ai fini dell'accertamento delle condizioni dell'ente strutturalmente deficitario per il triennio 2013-2015 che ha conferma la situazione deficitaria.

10.2 Il Collegio evidenzia come l'irregolarità derivante dallo sfornamento dei tre parametri suindicati di valutazione della deficitarietà appare potenzialmente foriera di futuri pregiudizi e potrebbe incidere in sede di mantenimento degli equilibri di bilancio del Comune e, più in generale, ai fini di una sana gestione finanziaria, dovendosi raccomandare nella fattispecie inoltre una particolare attenzione alla componente dell'indebitamento che grava sul bilancio, testimoniata dallo sfornamento del parametro 7.

11. Applicazione illegittima dell'avanzo di amministrazione nel triennio 2017-2019

Nonostante la situazione di criticità di cassa che preclude l'utilizzo dell'avanzo di amministrazione per espressa previsione di legge (art. 187 comma 3 bis del Tuel), dalle risultanze istruttorie prodotte con nota del 23 ottobre 2020 emerge che l'Ente ha fatto applicazione dell'avanzo di amministrazione con i seguenti atti.

- Delibera di Consiglio Comunale n.22 del 26.06.2017. Approvazione di una variazione di bilancio di previsione finanziario 2017-2019 e al

documento unico di programmazione con applicazione dell'avanzo di amministrazione allegati a), b), c), d);

- Delibera di Consiglio Comunale n. 11 del 25.06.2018. Approvazione di una variazione di bilancio di previsione finanziario 2018-2020 e al documento unico di programmazione, con contestuale applicazione dell'avanzo di amministrazione.
- Delibera di Consiglio Comunale n. 46 del 2.10.2019. Approvazione di una variazione al bilancio di previsione 2019/2021 con applicazione dell'avanzo di amministrazione.

Dalla documentazione in atti emerge che nel 2017 la variazione di bilancio era dovuta alla "necessità di applicare 7.000,00 euro di avanzo vincolato derivante da una spesa differita dall'esercizio 2016 al 2017 per la produttività dei dipendenti. Infatti, alla luce dei principi in materia di bilancio armonizzato, tale risorsa, non essendo stata spesa nel 2016, è confluita nell'avanzo vincolato e destinata a questa finalità ben precisa". L'amministrazione rappresenta che "il Sindaco aveva fatto presente che in quell'anno vi era stata una riorganizzazione del personale sia per il pensionamento del Responsabile del servizio finanziario, sia per la mobilità di una dipendente. Inoltre, l'Ente era stato individuato quale Ente sperimentatore per la Carta d'identità elettronica. Il Sindaco aveva concluso, quindi, dicendo che si procedeva al "l'applicazione dell'avanzo vincolato per poter dare l'adeguato riconoscimento al personale" per un importo di euro 13.108,57.

Nel 2018 si è proceduto all'applicazione della somma accantonata per il rinnovo contrattuale del personale e l'unica variazione di bilancio afferisce alle risorse per l'installazione di telecamere di video sorveglianza".

L'amministrazione rappresenta inoltre che "nel 2019 in sede di approvazione del bilancio per il corrente esercizio, si è reso necessario procedere ad una ulteriore variazione al fine di aumentare e diminuire la disponibilità di alcuni stanziamenti di spesa/entrata per l'adeguamento degli stessi alla effettiva necessità e che con la presente variazione è applicata una quota di avanzo, pari ad euro 5.150,48, per il pagamento dell'indennità di fine mandato all'ex Sindaco".

11.1 La Sezione ribadisce l'illegittima influenza sugli equilibri strutturali del bilancio determinata dall'attingimento a risorse esterne afferenti la liquidità dell'ente che, vietata dalla norma dell'art 187, comma 3-bis, del Tuel, consente al Comune di impiegare un surplus di spesa, pari alla mancata restituzione

dell'anticipazione, coprendolo con risorse "nominali" (ma non reali, per via del meccanismo contabile indebitamente utilizzato), in tal modo incrementando di fatto – senza che ciò appaia dalle scritture ufficiali – il disavanzo di amministrazione già maturato negli esercizi precedenti.

Si determina in altri termini l'alterazione del risultato di amministrazione, mediante la contabilizzazione tra le parti attive del rendiconto delle anticipazioni di tesoreria, già facenti parte del fondo di cassa di fine esercizio, che migliorano in modo solo apparente il risultato di amministrazione, così esonerando l'ente locale dalle necessarie operazioni di rientro dal deficit, che non saranno paramtrate sul disavanzo effettivo ma su quello alterato dall'anomala contabilizzazione dell'anticipazione di tesoreria.

Ciò pregiudica ulteriormente, in violazione degli artt. 81 e 97, primo comma, primo periodo, Cost., l'equilibrio strutturale dell'ente locale in questione, in quanto alla situazione deficitaria precedente si aggiunge quella derivante dall'emersione del disavanzo.

L'effetto distorsivo nel calcolo del disavanzo è particolarmente grave per la pregnante funzione certativa della sua determinazione, dalla quale l'ordinamento fa dipendere importanti effetti giuridici; in proposito è utile ricordare che l'art. 188 del d.lgs. n. 267 del 2000 prescrive che «[l]'eventuale disavanzo di amministrazione, accertato ai sensi dell'articolo 186, è immediatamente applicato all'esercizio in corso di gestione contestualmente alla delibera di approvazione del rendiconto. La mancata adozione della delibera che applica il disavanzo al bilancio in corso di gestione è equiparata a tutti gli effetti alla mancata approvazione del rendiconto di gestione. Il disavanzo di amministrazione può anche essere ripianato negli esercizi successivi considerati nel bilancio di previsione, in ogni caso non oltre la durata della consiliatura, contestualmente all'adozione di una delibera consiliare avente ad oggetto il piano di rientro dal disavanzo nel quale siano individuati i provvedimenti necessari a ripristinare il pareggio» (Corte cost. sent. n. 4/2020).

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

Sotto un diverso profilo, l'approfondimento svolto sui contenuti del questionario conferma il delineato quadro istruttorio, caratterizzato da una grave compromissione degli equilibri di bilancio, in relazione alla circostanza che il risultato di amministrazione deve essere, innanzi tutto, «coerente con i profili giuridici inerenti alle partite creditorie e debitorie» e la distinzione in «fondi

liberi, accantonati, destinati agli investimenti e vincolati, non fa altro che conferire codificazione a principi enunciati da questa Corte [...] senza intaccare la natura "mista", finanziaria e giuridica, delle componenti del risultato di amministrazione». (Corte cost., sent. n. 274/2017, punto 3 del *Considerato diritto*).

12.1 Fondi accantonati all'interno del risultato di amministrazione

L'oggettiva esigenza di evitare che vi sia una sovrastima — in sede previsionale — dei flussi finanziari di entrata» (Corte cost., sent. n. 6/2017), connessa cioè a problematiche giuridiche, estimatorie ed organizzative afferenti a crediti e ai debiti, di cui si è dato conto in precedenza, ha richiesto l'apposita verifica della corretta quantificazione delle poste contenute all'interno del risultato di amministrazione. La nuova disciplina prevede una separata evidenza per le quote vincolate e accantonate: tali partite, infatti, necessitano di essere garantite da adeguate risorse loro specificamente destinate in conformità ai principi della copertura economica (Corte cost. n. 274/2017). In particolare, nel risultato di amministrazione a rendiconto 2017 risulta appostato, all'interno della parte accantonata, unicamente un fondo crediti di dubbia esigibilità dell'importo di euro 46.100,57.

Non risultando altri fondi accantonati o vincolati ed essendo la parte disponibile del risultato di amministrazione negativa, all'Ente sono stati chiesti chiarimenti circa la mancata costituzione del fondo per passività potenziali, del fondo contenzioso, del fondo perdite società partecipate.

12.1.1 Fondo passività potenziali

In risposta alla nota di chiarimenti istruttori, il Comune di Roccabianca ha dichiarato che in riferimento al fondo passività potenziali "è plausibile che non si sia proceduto ad accantonare nulla perché non c'erano i presupposti (cioè sulla base degli elementi a disposizione avranno ritenuto che non fosse necessario procedere ad accantonare) per l'accantonamento"; per quanto riguarda, invece, il mancato accantonamento al fondo contenzioso l'Ente ha dichiarato che "non ci sono cause pendenti che potessero determinare un accantonamento"; in merito al fondo perdite società partecipate, il motivo del mancato accantonamento, ha dichiarato l'Ente, è dovuto al fatto che "non ci sono perdite da ripianare per quanto riguarda le società partecipate".

La conclusione desta notevoli perplessità specialmente sul primo punto, circa in particolare la mancata alimentazione del suddetto accantonamento, anche in relazione alle dimensioni dell'ente stesso.

A tale riguardo, il Collegio rileva la doverosità della istituzione del fondo anzidetto, in quanto l'allegato 4/2 al d.lgs. n. 118/2011 — disposizioni in materia di armonizzazione dei sistemi contabili — prevede, tra l'altro, la costituzione di un apposito fondo per far fronte ad oneri derivanti da sentenza. Vengono sostanzialmente indicate due ipotesi sulle quali fondare la costituzione di tale fondo:

- quando a seguito di contenzioso l'ente abbia una "significativa probabilità di soccombere";
- quando a seguito di sentenza non definitiva e non esecutiva l'ente sia condannato al "pagamento di spese".

A tale proposito si rinvia all'Allegato n. 4/2 del d.lgs. n. 118/2011 "Principio contabile applicato concernente la contabilità finanziaria" che al punto 9.2 stabilisce che "il risultato di amministrazione è distinto in fondi liberi, vincolati, accantonati e destinati. La quota accantonata del risultato di amministrazione è costituita da: 3. gli accantonamenti per le passività potenziali (fondi spese e rischi)". In particolare circa il Fondo spese legali va richiamato quanto stabilito nei medesimi Principi Contabili al punto 5.2 lettera h: "In occasione della prima applicazione dei principi applicati della contabilità finanziaria, si provvede alla determinazione dell'accantonamento del fondo rischi spese legali sulla base di una ricognizione del contenzioso esistente a carico dell'ente formatosi negli esercizi precedenti, il cui onere può essere ripartito, in quote uguali, tra gli esercizi considerati nel bilancio di previsione o a prudente valutazione dell'ente, fermo restando l'obbligo di accantonare nel primo esercizio considerato nel bilancio di previsione, il fondo riguardante il nuovo contenzioso formatosi nel corso dell'esercizio precedente (compreso l'esercizio in corso, in caso di esercizio provvisorio). In presenza di contenzioso di importo particolarmente rilevante, l'accantonamento annuale può essere ripartito, in quote uguali, tra gli esercizi considerati nel bilancio di previsione o a prudente valutazione dell'ente. Gli stanziamenti riguardanti il fondo rischi spese legali accantonato nella spesa degli esercizi successivi al primo, sono destinati ad essere incrementati in occasione dell'approvazione del bilancio di previsione successivo, per tenere conto del nuovo contenzioso formatosi alla data dell'approvazione del bilancio. In occasione dell'approvazione del rendiconto è possibile vincolare una quota del risultato di amministrazione pari alla quota

degli accantonamenti riguardanti il fondo rischi spese legali rinviati agli esercizi successivi, liberando in tal modo gli stanziamenti di bilancio riguardanti il fondo rischi spese legali (in quote costanti tra gli accantonamenti stanziati nel bilancio di previsione). L'Organo di revisione dell'ente provvede a verificare la congruità degli accantonamenti".

Proprio in relazione al ruolo specifico che riveste l'organo di revisione nella valutazione del fondo rischi e sulla sua corretta costituzione, in occasione della risposta ai sensi dell'art. 148-*bis* del Tuel, l'Ente vorrà fornire anche l'elenco delle delibere di riconoscimento di debito fuori bilancio ex art. 194 lett. a) del Tuel, dell'ultimo quinquennio, corredate anche in questo caso del richiesto parere dell'organo di revisione.

12.1.2 Fondo crediti dubbia esigibilità

La illustrata situazione afferente ai residui attivi e alle correlate tensioni di cassa ha avuto notevole influenza anche per la corretta determinazione del Fondo crediti dubbia esigibilità.

Le acquisizioni istruttorie (relazione al rendiconto 2017 dell'Organo di revisione) dimostrano che relativamente al fondo crediti di dubbia esigibilità, l'ente ha utilizzato per il calcolo il metodo semplificato, e che, a fronte di una quota da accantonare (calcolata sulla base del metodo ordinario) di importo pari a euro 151.297,01, è stata accantonata nel risultato di amministrazione la minor somma pari ad euro 46.100,57, come affermato dal revisore *"al fine di non creare ulteriore disavanzo nel 2017 rispetto al 2016 ed al contempo al fine di ottemperare al rispetto del piano di recupero del disavanzo tecnico derivante dall'operazione di riaccertamento straordinario dei residui avvenuto il 1.1.2015"*.

Tale esplicita ammissione ,afferente quindi al descritto comportamento elusivo di obblighi cogenti posti dalla normativa per la corretta alimentazione delle quote accantonate viene riprodotta anche nel Rendiconto 2016 nei seguenti termini *"Al fine di non creare ulteriore disavanzo nel 2016 rispetto al 2015 ed al contempo al fine di ottemperare al rispetto del piano di recupero del disavanzo tecnico derivante dall'operazione di riaccertamento straordinario dei residui avvenuto il 01/01/2015, si è provveduto a ridurre la quota accantonata "Fondo crediti dubbia esigibilità" nell'avanzo 2015 da € 43.170,12 ad € 37.930,46, incrementandola della quota 2016 pari ad € 8.170,11 per un totale € 46.100,57"*.

Successivamente, in occasione della risposta all'istruttoria operata dal Magistrato istruttore, il responsabile del servizio finanziario ha rappresentato la

pregressa necessità di provvedere ad un ricalcolo secondo la normativa vigente: il ricalcolo ha determinato un accantonamento nel risultato di amministrazione pari ad € 652.056,50 (Allegato B), così che, secondo quanto rappresentato dallo stesso responsabile del servizio, l'importo dell'FCDE, pertanto, si discosta dalle previsioni e dagli accantonamenti effettuati negli anni ante 2019.

Lo stesso organo di revisione ha evidenziato che *"in sede di bilancio di previsione 2017-2019, si è provveduto a stanziare un fondo crediti dubbia esigibilità pari ad € 24.750,00, quindi di un importo molto più consistente rispetto al 2016 al fine di mettere in sicurezza il bilancio stesso. L'Organo di Revisione raccomanda l'Ente di effettuare gli accantonamenti necessari al raggiungimento del limite legale."*

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

La condivisa preoccupazione per il perseguimento di un obiettivo duraturo di gestione sembra trasparire chiaramente, sulla base della documentazione acquisita, anche dall'insufficiente accantonamento a fondo crediti di dubbia esigibilità, calcolato peraltro con il metodo semplificato.

In sede di necessario approfondimento istruttorio da parte del Magistrato istruttore, emerge per *tabulas* che l'importo del FCDE è stato sottostimato, per il dichiarato "fine di non creare ulteriore disavanzo nel 2017 rispetto al 2016 ed al contempo al fine di ottemperare al rispetto del piano di recupero del disavanzo tecnico derivante dall'operazione di riaccertamento straordinario dei residui avvenuto il 1.1.2015".

Pur rilevando che la scelta del metodo di accantonamento appartiene alla discrezionalità dell'ente, la Sezione ritiene di sottolineare che il calcolo

effettuato con il metodo ordinario della media semplice avrebbe richiesto – come implicitamente riconosciuto dallo stesso Comune in occasione della risposta - un accantonamento ben superiore, e che tale metodo diviene l'unico utilizzabile a partire dall'esercizio 2019 per effetto di quanto previsto al punto 3.3 del principio contabile applicato concernente la contabilità finanziaria, come modificato dal d.m. 20 maggio 2015; l'impatto in via prospettica e dinamica (Corte cost., sent. n. 18/2019) degli oneri derivanti dalla quantificazione del FCDE secondo il metodo ordinario, anziché semplificato, a rendiconto 2019, d'altra parte, avrebbe l'effetto di pregiudicare in modo significativo – atteso l'importo notevole del differenziale e l'assenza di parte disponibile del risultato di amministrazione - gli equilibri di bilancio.

L'azione del comune che ha così potuto godere di spazi di indebita espansione della spesa , si è incentrata sulla illegittima protrazione nel tempo e nel conseguente ritardo , tutt'ora imminente, nell'emersione del disavanzo il cui fulcro è rappresentato dal mancato accantonamento del FCDE e dalla descritta entità sovradimensionata dei residui attivi : si tratta di circostanze documentalmente oggettive che lo stesso ente ha avuto modo di ammettere sia esplicitamente nelle note di risposta sia implicitamente nei comportamenti fin qui tenuti, e che integrano condotte contrarie alla sana gestione poiché autorizzano una capacità di spesa costituzionalmente non consentita .Esse hanno determinato naturalmente la descritta crisi di liquidità ininterrotta a partire dal 2008 senza che a ciò si sia posto alcun rimedio (anzi, evitando di recuperare le entrate tributarie con comportamenti gravemente omissivi) e generando così problematiche ancora piu' serie sugli equilibri di bilancio per via della mancata restituzione delle anticipazioni al tesoriere a fine esercizio , di cui non è chiara nemmeno l'avvenuta modalità di contabilizzazione.

In proposito è necessario rammentare che *"le esigenze di risanamento, in genere, conseguono ad una situazione di illiquidità – in molti casi generata da una sovrastima dell'attivo con crediti di dubbia esazione e/o sforniti di idoneo titolo, nonché da un non accurato riaccertamento ordinario dei residui – che impedisce il regolare adempimento delle obbligazioni con il ricorso ai mezzi ordinari"* (Corte conti, N. 5/SEZAUT/2018/INPR).

Tutto ciò " *si colloca nell'ambito di un sistema articolato, nel quale sono previsti diversi strumenti per far fronte alle situazioni di squilibrio delle gestioni"* (Corte conti, N. 5/SEZAUT/2018/INPR), in cui la finalità del legislatore è proprio quella di favorire *"l'emersione di disavanzi occulti, offrendo agli amministratori un utile strumento di auto-risanamento volto a scongiurare la più grave*

situazione di dissesto finanziario” (Corte conti, N. 5/SEZAUT/2018/INPR).

Va da sè che il ricorso tardivo nell’ultimo esercizio agli accantonamenti al FCDE, che nelle intenzioni del responsabile del servizio appare lodevolmente volto a sterilizzare in parte la non consentita dilatazione della capacità di spesa, non può andare a sanare in nessun modo profili di disequilibrio strutturale che permangono immutati , testimoniati dalla esistenza dei suddetti problemi di cassa e dalla coesistente massa eccedente di residui attivi; né tantomeno può emendare disinvolti comportamenti pregressi volti a effettuare spese già medio tempore realizzate ma prive delle necessarie coperture.

L’illegittimità del comportamento del Comune si concretizza sia nel pregresso, ma tuttora persistente ritardo con cui fa emergere il disavanzo, occultandolo in modo non congruente con le responsabilità di mandato che agli amministratori comunali sono ascritte (Corte cost. n. 184/2016) volte a scaricare gli oneri sui futuri esercizi, sia nel mancato ricorso alle modalità che l’ordinamento individua (art. 188 del Tuel) per la copertura del disavanzo anzidetto, sia nel mancato adempimento agli obblighi cogenti di riaccertamento dei residui in specie attivi, sia infine nella conseguente dilatazione della spesa non supportata da adeguata capacità di entrata, che una grave crisi di liquidità avrebbe dovuto con ogni evidenza - visibile anche all’amministratore e all’organo di revisione meno avveduto (cui l’ordinamento assegna tra l’altro compiti di revisione trimestrale delle giacenze di cassa) - segnalare come specifico elemento sintomatico di una crisi ben più importante afferente la tenuta sostanziale degli equilibri

In occasione della risposta richiesta ai sensi dell’art. 148-*bis* del Tuel, il Comune vorrà pertanto determinare l’esatta quantificazione del FCDE calcolato con il metodo ordinario, e calcolare la differenza per ciò che concerne la necessaria rappresentazione nel risultato di amministrazione.

12.1.3 Rapporti creditori e debitori tra l’Ente e gli organismi partecipati - mancanza della doppia asseverazione

Le risultanze istruttorie fanno emergere inoltre un ulteriore profilo di criticità che vulnera il principio dell’equilibrio di bilancio, in riferimento alla circostanza - emersa dalla documentazione acquisita agli atti - della mancata doppia asseverazione degli organi di revisione del Comune e degli organismi partecipati, dei prospetti dimostrativi dei debiti e crediti reciproci di cui all’art. 11, comma 6, lett. j del d. lgs. n. 118 del 2011.

Nel questionario, Punto 13 Sezione IV – Organismi partecipati, l'Ente dichiara che i prospetti dimostrativi di cui all'art.11, comma 6, lett. j, del d.lgs. n. 118/2011 recano la doppia asseverazione degli organi di revisione; al successivo punto 13.2 del questionario, il revisore precisa però che "la nota informativa allegata al rendiconto non risulta corredata dalla doppia asseverazione da parte dei rispettivi organi di controllo" e conferma che, in almeno due casi, non vi è stata la conciliazione dei rapporti creditori e debitori tra l'Ente e gli organismi partecipati.

Rispetto al prospetto dimostrativo allegato alla risposta alla nota istruttoria del 16 settembre 2020, relativo alla nota informativa elaborata in sede di rendiconto 2017, l'Organo di revisione ha evidenziato che "la situazione al 31.12.2019 ha visto alcuni aggiornamenti in merito ad un sostanzioso credito vantato dal Comune di Roccabianca nei confronti dell'Unione Terre Verdiane; dall'istruttoria effettuata dal Responsabile del Settore finanziario è emerso [che] il credito non aveva fondamenti giuridici per essere mantenuto a bilancio, "e che sulla base della deliberazione n. 22 del 2 settembre 2016 sono state motivate le ragioni dello stralcio dal bilancio".

12.1.4. La Sezione, al riguardo, rammenta, preliminarmente, che «tutti gli enti facenti parte della cosiddetta finanza pubblica allargata devono concorrere – secondo quanto stabilito dagli artt. 81 e 97, primo comma, Cost. – all'equilibrio complessivo del sistema e alla sostenibilità del debito nazionale" (Corte cost., sent. n. 6/2019), dovendosi sottolineare (sent. Corte cost., sentt. n. 101 del 2018 e n. 247 del 2017) che l'art. 97, primo comma, Cost., nella vigente formulazione, si compone di due precetti ben distinti: quello contenuto nel primo periodo riguarda l'equilibrio individuale degli enti facenti parte della finanza pubblica allargata, mentre quello del secondo periodo riguarda l'equilibrio complessivo di quest'ultima, in quanto finalizzato ad assicurare la sostenibilità del debito nazionale. È evidente che l'equilibrio complessivo deve essere coerentemente coordinato con analogo equilibrio dei singoli bilanci che compongono il cosiddetto bilancio consolidato dello Stato.» (Corte cost., sent. n. 6/2019).

In questo quadro, diviene indispensabile che «nel settore della finanza pubblica allargata le partite creditorie e debitorie afferenti alle relazioni tra enti pubblici [...] debbano essere rappresentate nei rispettivi bilanci in modo preciso, simmetrico, speculare e tempestivo» (Corte cost., sent. n. 252 del 2015).

La Sezione evidenzia che l'adempimento normativo in questione, di cui all'art. 11 comma 6, lett. j), del d.lgs. n. 118/2011, riguarda i rapporti con tutti

gli enti strumentali e le società controllate e partecipate dal Comune e l'attendibilità delle risultanze contabili è condizionata al positivo esito di tali adempimenti, funzionali alla verifica degli equilibri di bilancio. La necessità della doppia asseverazione dei debiti e dei crediti da parte dell'Organo di revisione dell'ente territoriale e di quelli degli organismi partecipati risulta necessaria, pertanto, al fine di evitare eventuali incongruenze e garantire piena attendibilità ai dati, così come "gli esiti della verifica dei crediti e debiti reciproci con i propri enti strumentali e le società controllate e partecipate. La già menzionata informativa, asseverata dai rispettivi organi di revisione, evidenzia analiticamente eventuali discordanze e ne fornisce motivazione".

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

Come è stato ricordato dalla 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", "particolare attenzione deve essere riservata alla quantificazione degli altri accantonamenti a fondi", come nel caso di specie, la cui attestazione compete all'organo di revisione.

Alla luce della disamina della pluralità dei fattori di criticità per gli equilibri di bilancio più sopra evidenziati, la Sezione rileva, conclusivamente, che il revisore, nel rinnovato contesto dell'armonizzazione contabile, è chiamato ad assicurare l'attendibilità e congruenza dei dati del Comune. Si ricorda, che ai sensi dell'art. 240 Tuel "I revisori rispondono della veridicità delle loro attestazioni e adempiono ai loro doveri con la diligenza del mandatario" e che il postulato n. 5 (principio di veridicità attendibilità, correttezza e comprensibilità) dell'Allegato 1 richiamato all'art. 3, comma 1, del d.lgs. n. 118/2011 stabilisce che "(...) I documenti contabili che non rispettano il principio della veridicità e

tutti gli altri principi allo stesso collegati, non possono acquisire il parere favorevole da parte degli organi preposti al controllo e alla revisione contabile”.

12.1.5 Si prescrive pertanto all’Ente e all’Organo di revisione di adoperarsi concretamente al fine di assicurare, fin da ora, il pieno adempimento all’obbligo normativo in argomento, di cui costituisce necessario corollario il rispetto della tempistica di acquisizione dei dati completi dell’asseverazione degli organi di controllo delle società. Né è fuor di luogo sottolineare che il controllo sugli equilibri finanziari, intestato all’organo di revisione, secondo la norma dell’art. 147-*quinquies* comma 3, “implica anche la valutazione degli effetti che si determinano per il bilancio finanziario dell’ente in relazione all’andamento economico-finanziario degli organismi gestionali esterni”.

12.2 Più in generale, la Sezione, sia con riferimento al FCDE sia con riferimento ai fondi rischi, evidenzia che all’adempimento stabilito dall’art. 11, comma 6, lett. j, del d.lgs. n. 118/2011, vuole qui rammentare nuovamente che il pericolo sotteso alla palese inosservanza ivi riscontrata riguardo i principi del d.lgs. n. 118 del 2011 in tema di armonizzazione dei conti pubblici, è quello di una indebita dilatazione della spesa, in palese conflitto con i precetti contenuti nell’art. 81 della Costituzione, in considerazione del fatto che detti principi contabili costituiscono attuazione del medesimo parametro costituzionale: né tantomeno la violazione di tali principi posti dichiaratamente a presidio degli equilibri del bilancio può essere relegata a un mero vizio formale dell’esposizione contabile, dal momento che diversamente si autorizza una spesa superiore a quella consentita dalle risorse disponibili nell’esercizio finanziario (Corte cost., sent. n. 279/2016).

13. Approvazione del rendiconto 2017 oltre i termini stabiliti dalla legge

13.1. Dall’esame del questionario è emerso infine che la delibera di approvazione del rendiconto è datata 25 giugno 2018, oltre il termine di approvazione del rendiconto stabilito dalla legge, termine fissato dall’art. 227 del Tuel al 30 aprile dell’anno successivo a quello di riferimento.

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

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

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

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

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

13.3 Conclusivamente, la mancata approvazione del rendiconto, costituisce ulteriormente sintomo di criticità o di difficoltà dell'ente locale di fare corretta applicazione della normativa e dei principi contabili che disciplinano l'intera materia, atteso che il rendiconto della gestione rappresenta un momento essenziale del processo di pianificazione e di controllo sul quale si articola l'intera gestione dell'ente, in grado di contenere informazioni comparative e di misurare i valori della previsione definitiva confrontandoli con quelli risultanti

dalla concreta realizzazione dei programmi e degli indirizzi politici, vale a dire dei risultati, valutandone eventuali scostamenti ed analizzandone le ragioni.

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

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

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

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

Tale disposizione sanziona gli enti inadempienti con un "blocco" delle rispettive risorse, le quali, nell'arco temporale che si dispiega dalla scadenza dei termini per l'approvazione dei documenti contabili fondamentali indicati dal legislatore e fino al momento dell'approvazione "tardiva", non possono essere impiegate, neppure per spese afferenti al reclutamento di personale (come nel caso della stipula dei contratti di servizio onerosi con soggetti privati). Tale divieto opera a prescindere dal titolo contrattuale in concreto adottato per le "assunzioni" (a tempo indeterminato, a termine, ecc.), e dal tipo di attività (amministrative o ad esse estranee) che il nuovo contingente di personale è chiamato ad espletare. La Sezione si riserva di effettuare ulteriori controlli, anche in sede di esame dei rendiconti successivi, per la verifica della corretta applicazione dei principi più sopra enunciati, stante il dichiarato impegno dell'Ente a "*garantire il rispetto dei termini come indicato dalla normativa*".

14. Inattendibilità del risultato di amministrazione e mancata determinazione delle quote di disavanzo

14.1 La precedente valutazione delle risultanze istruttorie delinea quindi un quadro istruttorio caratterizzato dalla sostanziale inattendibilità delle risultanze di bilancio 2017, dal momento che a fronte di una conclamata perdurante e ininterrotta crisi di cassa che sottende a una ben più grave situazione di poste indebitamente conservate in bilancio a competenza e a residuo:

- viene dissimulata la altrimenti inevitabile emersione dell'eventuale disavanzo di amministrazione ordinario, ai sensi degli artt. 186 e 187 del Tuel, per via dei fattori patologici sopra illustrati, che deve formare oggetto di uno specifico obbligo di risanamento ai sensi dell'art. 188 del Tuel entro la legislatura;
- non emerge in seno al risultato di amministrazione, la quota afferente al diverso calcolo del FCDE per effetto delle disposizioni invocate dal Comune nella risposta istruttorie (art.39 quater, della legge 28 febbraio 2020, n. 8 di conversione del Decreto-legge n. 162/2019).²

La fattispecie determina una lesione inaccettabile dei principi contabili (Corte cost., sent. n. 279/2016) e in particolare della corretta determinazione del risultato di amministrazione come veicolo trasparente e univoco di rappresentazione degli equilibri nel tempo (Corte cost., sent. n. 274/2017, punto 4 del Considerato in diritto), e dall'altro, in vista della «necessaria

² "1. Al fine di prevenire l'incremento del numero di enti locali in situazioni di precarietà finanziaria, l'eventuale maggiore disavanzo emergente in sede di approvazione del rendiconto 2019, determinato in misura non superiore alla differenza tra l'importo del fondo crediti di dubbia esigibilità accantonato nel risultato di amministrazione in sede di approvazione del rendiconto 2018, determinato con il metodo semplificato previsto dall'allegato 4/2 annesso al decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118, sommato allo stanziamento assestato iscritto nel bilancio 2019 per il fondo crediti di dubbia esigibilità al netto degli utilizzi del fondo effettuati per la cancellazione e lo stralcio dei crediti, e l'importo del fondo crediti di dubbia esigibilità accantonato in sede di rendiconto 2019, determinato nel rispetto dei principi contabili, può essere ripianato in non più di quindici annualità, a decorrere dall'esercizio finanziario 2021, in quote annuali costanti. 2. Le modalità di recupero devono essere definite con deliberazione del consiglio dell'ente locale, acquisito il parere dell'organo di revisione, entro quarantacinque giorni dall'approvazione del rendiconto. La mancata adozione di tale deliberazione è equiparata a tutti gli effetti alla mancata approvazione del rendiconto di gestione. 3. Ai fini del rientro possono essere utilizzati le economie di spesa e tutte le entrate, ad eccezione di quelle provenienti dall'assunzione di prestiti e di quelle con specifico vincolo di destinazione, nonché i proventi derivanti dall'alienazione di beni patrimoniali disponibili accertati nel rispetto del principio contabile applicato concernente la contabilità finanziaria di cui all'allegato 4/2 annesso al decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118, e da altre entrate in conto capitale. Nelle more dell'accertamento dei proventi derivanti dall'alienazione di beni patrimoniali disponibili il disavanzo deve comunque essere ripianato."

attuazione dei precetti costituzionali finanziari» (Corte cost. sent. n. 49/2018, punto 3 del *Considerato in diritto*), della sua indefettibile finalità di rendicontazione sociale e di «strumento servente alla determinazione dei costi-benefici afferenti alle generazioni future con riguardo alle politiche di investimento in concreto adottate» (Corte cost., sent. n. 49/2018, punto 3 del *Considerato in diritto*).

L'illustrata opacità delle risultanze gestionali appare, inoltre, in chiaro conflitto con il principio di trasparenza quale «elemento indefettibile per avvicinare in senso democratico i cittadini all'attività dell'Amministrazione» (Corte cost., sent. n. 49/2018), il quale — specie con riferimento ai documenti funzionali a comporre la contabilità di mandato, «integralmente imputabile agli amministratori in carica» — assolve due importanti funzioni: la prima legata all'*accountability*, perché «consente di valutare in modo obiettivo e informato lo svolgimento del mandato elettorale»; la seconda connessa alla responsabilità degli amministratori, «essendo necessariamente servente al controllo retrospettivo dell'utilizzo dei fondi pubblici» (Corte cost., sent. n. 49/2018, punto 3.4 del *Considerato in diritto*).

14.2 La situazione così delineata richiede una ulteriore messe di considerazioni da parte del Collegio, il cui fulcro si concentra sulla declinazione sul piano temporale, dell'equilibrio di bilancio in senso dinamico o tendenziale.

È noto, infatti, che la copertura della spesa deve essere nel tempo non solo «...previa...» ma anche «...costante...» (Corte cost. n. 247 del 2017); ciò impone «...all'amministrazione un impegno non circoscritto al solo momento dell'approvazione del bilancio, ma esteso a tutte le situazioni in cui tale equilibrio venga a mancare per eventi sopravvenuti o per difetto genetico conseguente all'impostazione della stessa legge di bilancio...» (Corte cost. n. 250 del 2013); di fatto, quindi, i soggetti, investiti di cariche pubbliche, hanno il preciso dovere di portare in equilibrio il bilancio, in sede previsionale, e di mantenerlo (o riportarlo) in equilibrio, in fase consuntiva, rammentando sempre che il profilo della «...salvaguardia di bilancio...» costituisce uno strumento di verifica e misurazione della responsabilità dei soggetti titolari di cariche elettive: la violazione dell'equilibrio, infatti, attiva un sistema di responsabilità giuridiche e politiche, attraverso cui il principio della legittimazione democratica delle istituzioni si rende effettivo (art. 97 della Costituzione).

Come evidenziato dal giudice delle leggi, nella sentenza n. 228/2017, la disciplina di salvaguardia si pone come «...strumentale all'effettività di adempimenti primari del mandato elettorale [e] indissolubilmente legat[a] alla

cura dei sottesi interessi finanziari. [Tale disciplina] si ricollega [...] a un'esigenza sistemica unitaria dell'ordinamento, secondo cui sia la mancata approvazione dei bilanci, sia l'incuria del loro squilibrio strutturale interrompono il legame fiduciario che caratterizza il mandato elettorale e la rappresentanza democratica degli eletti».

14.3 Infine, sebbene l'orizzonte temporale della salvaguardia del bilancio copra di fatto un orizzonte triennale (articoli 162, 188, 193 e 194 Tuel), il principio dell'equilibrio dinamico o tendenziale elaborato dalla giurisprudenza costituzionale (nell'imporre un processo continuo di verifica e adeguamento delle coperture finanziarie e degli obiettivi di bilancio, al fine di tenere «la bilancia dei conti» in equilibrio durante le diverse congiunture che caratterizzano l'economia nazionale e quella locale) corrisponde a un principio di trasparenza collegato all'equità intergenerazionale; infatti, un bilancio in equilibrio, nel breve e nel lungo termine, garantisce quella «conservazione di risorse» che porta, poi, alla sostenibilità economica, nel lungo termine, dei diritti sociali (gli stessi riconosciuti e tutelati dall'art. 2 della Costituzione) e garantisce che le generazioni future godano di tali diritti in misura almeno pari a quelli attualmente riconosciuti.

Nella fattispecie, il Comune già ha provveduto, nell'ambito del percorso giuridico-contabile delineato dalla riforma, a porre in evidenza e ad eliminare il disavanzo sommerso che tradizionalmente si annidava nella gestione dei residui e nella loro applicazione al risultato di amministrazione. L'applicazione delle nuove regole per le amministrazioni territoriali interessate all'emersione e alla rimozione del fenomeno ha quindi generato l'obbligo di ricorrere alla procedura di riaccertamento straordinario dei residui, prevista dall'art. 3, comma 7, del d.lgs. n. 118 del 2011, la quale è finalizzata a verificare il complesso dei residui attivi e passivi al 1° gennaio 2015, in modo da rendere veritiere le risultanze delle passate gestioni ed iscriverle in bilancio coerentemente con il principio della competenza finanziaria potenziata. Secondo la richiamata disposizione, il riaccertamento straordinario dei residui deve essere effettuato, con riferimento al 1° gennaio 2015, in un'unica soluzione, contestualmente all'approvazione del rendiconto 2014, individuando i residui non sorretti da alcuna obbligazione giuridica, destinati ad essere definitivamente cancellati, e quelli corrispondenti ad obbligazioni perfezionate, ripartiti secondo l'esercizio di scadenza dell'obbligazione.

14.4 La già citata procedura non oblitera tuttavia la distinzione del disavanzo così prodotto, la cui copertura viene garantita in un arco trentennale,

dall'eventuale disavanzo ordinario che si verifica (art. 187 del Tuel) laddove "Nel caso in cui il risultato di amministrazione non sia sufficiente a comprendere le quote vincolate, destinate e accantonate, l'ente è in disavanzo di amministrazione. Tale disavanzo è iscritto come posta a sé stante nel primo esercizio del bilancio di previsione secondo le modalità previste dall'art. 188". L'art. 188 del decreto legislativo n. 267 del 2000 prescrive che "[l]'eventuale disavanzo di amministrazione [...] è immediatamente applicato all'esercizio in corso di gestione contestualmente alla delibera di approvazione del rendiconto. La mancata adozione della delibera che applica il disavanzo al bilancio in corso di gestione è equiparata a tutti gli effetti alla mancata approvazione del rendiconto di gestione. Il disavanzo di amministrazione può anche essere ripianato negli esercizi successivi considerati nel bilancio di previsione, in ogni caso, non oltre la durata della consiliatura, contestualmente all'adozione di una delibera consiliare avente ad oggetto il piano di rientro dal disavanzo nel quale siano individuati i provvedimenti necessari a ripristinare il pareggio". E' evidente che l'ordinamento finanziario-contabile prevede, in via gradata: a) l'immediata copertura del deficit entro l'anno successivo al suo formarsi; b) il rientro entro il triennio successivo (in chiaro collegamento con la programmazione triennale) all'esercizio in cui il disavanzo viene alla luce; c) il rientro in un tempo comunque anteriore alla scadenza del mandato elettorale nel corso del quale tale disavanzo si è verificato, proprio per individuare e determinare le specifiche responsabilità anche di carattere politico che a queste sono collegate.

14.5 Il Comune di Roccabianca, ha sostanzialmente e nei fatti dissimulato la quota di disavanzo ordinario determinato ai sensi del citato art. 187 del Tuel, oltre che le altre indicazioni di quote - vincolate, destinate, accantonate - afferenti il risultato di amministrazione: così che la gravissima carenza informativa, che integra un inadempimento a specifici obblighi di trasparenza sopra riferiti, esige, incidendo sulla stessa attendibilità del risultato di amministrazione, una chiarificazione definitiva sul punto, richiedendo allo scopo una ulteriore acquisizione istruttoria volta a chiarire l'apposito punto, in occasione dell'audizione telematica effettuata in data 23 ottobre 2020. Ciò in quanto «Il nucleo della sana gestione finanziaria consiste (...) nella corretta determinazione della situazione economico-finanziaria da cui prende le mosse e a cui, successivamente, approda la gestione finanziaria» (Corte cost. sent. n. 274/2017).

15. L'accertamento della situazione effettiva del risultato di amministrazione

La necessità di disvelare la reale situazione finanziaria del Comune – occultata anzi, oltrech  dai comportamenti sin qui illustrati, anche dalla – gravemente insufficiente – risposta fornita e dai precedenti comportamenti omissivi degli organi di controllo interno – ha imposto pertanto un ulteriore approfondimento istruttorio volto a chiarire alcuni profili incidenti sulla corretta determinazione del risultato di amministrazione e degli equilibri di bilancio, in relazione ai profili di composizione del disavanzo iscritto a bilancio.

15.1. Le operazioni di riaccertamento straordinario dei residui ed emersione del disavanzo tecnico

Dalle risultanze istruttorie, sollecitate in occasione dell'audizione telematica del 23 ottobre 2020, emerge che il riaccertamento straordinario dei residui   stato operato dall'ente con i seguenti atti:

- la delibera di Giunta comunale n. 26 del 30.04.2015 di approvazione del riaccertamento straordinario dei residui;
- delibera di Consiglio comunale n. 17 del 10.06.2015 di presa d'atto della deliberazione della Giunta comunale di riaccertamento straordinario dei residui;
- delibera di Consiglio comunale n. 18 del 10.06.2015 di determinazione delle modalit  di ripiano del disavanzo determinato a seguito del riaccertamento straordinario dei residui;
- delibera di Consiglio comunale n. 38 del 30.11.2018 avente ad oggetto la ricognizione del disavanzo tecnico da riaccertamento straordinario dei residui.

L'ente ha rappresentato che dal prospetto dimostrativo del risultato di amministrazione alla data del riaccertamento straordinario dei residui   emerso che il risultato di amministrazione al 31 dicembre 2014 era di 251.381,22 euro; dopo il riaccertamento straordinario dei residui, il risultato di amministrazione al 1° gennaio 2015   stato rideterminato in - **949.241,75** euro.

In particolare, con delibera n. 26 del 30.04.2015 della G.C erano state approvate le risultanze del riaccertamento straordinario dei residui riassunte nella tabella che segue:

	residui di parte corrente		residui di parte capitale		residui da partite di giro	
	passivi	attivi	passivi	attivi	passivi	attivi
Residui da consuntivo 2014 (d.lgs.vo n.267/2000)	2.237.357,63	2.705.518,09	282.828,56	66.538,43	69.273,43	68.784,32
eliminati	443.787,11	1.557.701,59	85.268,10	7.495,91	58,66	0,00
re-imputati	129.644,39	0,00	94.099,19	57.580,88	0,00	0,00
mantenuti	1.663.926,13	1.147.816,50	103.461,27	1.461,64	69214,77	68784,32

Con delibera n. 18 del 10 giugno 2015 il Consiglio comunale aveva disposto il ripiano del disavanzo di euro - 949.241,75 in 30 annualità, determinando in 31.641,39 euro, l'importo del recupero annuale da applicarsi al bilancio di previsione di ciascun esercizio dal 2015 al 2044, riservandosi di anticipare il recupero parziale o totale delle restanti quote qualora le disponibilità finanziarie dell'Ente lo consentissero.

L'analisi operata dalla Sezione sulla delibera di riaccertamento straordinario, non a caso richiesta dal Magistrato istruttore in occasione della audizione del 23 ottobre 2020, sembra indirettamente dimostrare che molte poste, verosimilmente inesistenti, sono state inserite in occasione di tale operazione straordinaria e irripetibile (Corte conti Sezione Autonomie n. 4/2015), la cui finalità è invece ascrivibile solo alle esigenze dovute al mutamento di paradigma contabile.

Come noto, infatti il riaccertamento straordinario dei residui è un'operazione contabile che si è resa necessaria sulla base del disposto normativo di cui all'art. 3, comma 7, del d.lgs. 118 del 2011 che prevede: "Al fine di adeguare i residui attivi e passivi risultanti al 1° gennaio 2015 al principio generale della competenza finanziaria enunciato nell'allegato n. 1, le amministrazioni pubbliche di cui al comma 1, con delibera di Giunta, previo parere dell'organo di revisione economico-finanziario, provvedono, contestualmente all'approvazione del rendiconto 2014, al riaccertamento straordinario dei residui, consistente: a) nella cancellazione dei propri residui attivi e passivi, cui non corrispondono obbligazioni perfezionate e scadute alla data del 1° gennaio 2015. Non sono cancellati i residui delle regioni derivanti dal perimetro sanitario cui si applica il titolo secondo e i residui passivi finanziati da debito autorizzato e non contratto. Per ciascun residuo eliminato in quanto non scaduto sono indicati gli esercizi nei quali l'obbligazione diviene esigibile, secondo i criteri individuati nel principio applicato della contabilità finanziaria di cui all'allegato n. 4/2. Per ciascun residuo passivo eliminato in quanto non correlato ad obbligazioni giuridicamente perfezionate, è indicata la natura della fonte di copertura; b) nella conseguente determinazione del fondo pluriennale

vincolato da iscrivere in entrata del bilancio dell'esercizio 2015, distintamente per la parte corrente e per il conto capitale, per un importo pari alla differenza tra i residui passivi ed i residui attivi eliminati ai sensi della lettera a), se positiva, e nella rideterminazione del risultato di amministrazione al 1° gennaio 2015 a seguito del riaccertamento dei residui di cui alla lettera a); c) nella variazione del bilancio di previsione annuale 2015 autorizzatorio, del bilancio pluriennale 2015-2017 autorizzato e del bilancio di previsione finanziario 2015-2017 predisposto con funzione conoscitiva, in considerazione della cancellazione dei residui di cui alla lettera a). In particolare gli stanziamenti di entrata e di spesa degli esercizi 2015, 2016 e 2017 sono adeguati per consentire la reimputazione dei residui cancellati e l'aggiornamento degli stanziamenti riguardanti il fondo pluriennale vincolato; d) nella reimputazione delle entrate e delle spese cancellate in attuazione della lettera a), a ciascuno degli esercizi in cui l'obbligazione è esigibile secondo i criteri individuati nel principio applicato della contabilità finanziaria di cui all'allegato n. 4/2. La copertura finanziaria delle spese reimpegnate cui non corrispondono entrate riaccertate nel medesimo esercizio è costituita dal fondo pluriennale vincolato, salvi i casi di disavanzo tecnico di cui al comma 13; e) nell'accantonamento di una quota del risultato di amministrazione gennaio 2015, rideterminato in attuazione di quanto previsto dalla lettera b), al fondo crediti di dubbia esigibilità. L'importo del fondo individua quei residui che, se pur corrispondendo ad obbligazioni perfezionate, non sono esigibili nell'esercizio in cui tali obbligazioni sono sorte (come previsto dal previgente sistema contabile), bensì in esercizi successivi in cui tali impegni vanno registrati nelle corrispondenti scritture contabili.

Va rammentato (Sezione delle Autonomie n. 4/SEZAUT/2015/INPR) che "Un corretto riaccertamento straordinario dei residui - dal lato sia delle entrate che delle spese e l'istituzione di un "idoneo" Fondo crediti di dubbia esigibilità, costituiscono strumenti basilari per la partenza della nuova contabilità e per la salvaguardia dell'equilibrio unitario della finanza pubblica, che trova nei novellati artt. 81, 97, 117 e 119 Cost. il parametro cui deve informarsi l'attuazione della predetta disciplina (in tal senso, cfr. Corte cost., sent. n. 88 del 2014)". Purtroppo, non va sottaciuto che il principio contabile 9.3 dispone che "al fine di evitare comportamenti opportunistici, non è possibile effettuare il riaccertamento straordinario dei residui attraverso successive deliberazioni". Al riguardo, si evidenzia che la Sezione Autonomie ha ribadito che "l'operazione è straordinaria, non frazionabile e non ripetibile" (Sez. Autonomie n. 4/2015).

L'ente, come risulta dalla istruttoria, si è avvalso della facoltà concessa dall'art. 3, commi 15 e 16, del d.lgs. n. 118/2011. In base a tale decreto, recante la nuova disciplina contabile, in vigore dal 1° gennaio 2015, "l'eventuale maggiore disavanzo di amministrazione ai 1° gennaio 2015 determinato dal riaccertamento straordinario dei residui effettuato a seguito dell'attuazione del comma 7 e dai primo accantonamento, al fondo crediti di dubbia esigibilità è ripianato in non più di 30 esercizi a quote costanti. In attesa del decreto ((...)) di cui al comma 15, sono definiti criteri e modalità di ripiano dell'eventuale disavanzo di amministrazione di cui al periodo precedente, attraverso un decreto del Ministero dell'economia e delle finanze, di concerto con il Ministero dell'interno, previa intesa in sede di Conferenza unificata".

Orbene, nell'ambito del quadro normativo appena descritto, occorre verificare la ricorrenza dei presupposti in esso previsti ai fini del ripianamento sul lungo periodo del disavanzo c.d. tecnico, come pure il rispetto delle condizioni a tal fine imposte nella quantificazione dell'importo da coprire nei termini anzi detti, in deroga alle modalità e, soprattutto, ai tempi di copertura ivi contemplati, dal Tuel, in particolare, dall'art. 187, comma 1, applicabile dall'esercizio 2015. Quest'ultima disposizione, infatti, prevede che ove "il risultato di amministrazione non sia sufficiente a comprendere le quote vincolate, destinate e accantonate, l'ente è in disavanzo di amministrazione. Tale disavanzo è iscritto come posta a se stante nel primo esercizio del bilancio di previsione secondo le modalità previste dall'art. 188", il quale, a sua volta, dispone che esso possa essere ripianato anche "negli esercizi successivi considerati nel bilancio di previsione, in ogni caso non oltre la durata della consiliatura, contestualmente all'adozione di una delibera consiliare avente ad oggetto il piano di rientro dal disavanzo nel quale siano individuati i provvedimenti necessari a ripristinare il pareggio".

15.2. Per tutto quanto sopra, la Sezione, chiede che l'ente, in occasione della risposta ex art 148-bis del Tuel, rappresenti idonea e dettagliata separata relazione in merito, al fine di dimostrare che i crediti cancellati in sede di riaccertamento straordinario siano effettivamente connotati dai requisiti di esigibilità fino al momento del loro stralcio e per escludere l'improprio trasporto negli anni di dette poste, operazione che avrebbe consentito di beneficiare della ripartizione trentennale dell'extradeficit così generato.

Si aggiunga al riguardo che è l'operazione di riaccertamento straordinario a far emergere, del caso, o determinare la formazione di un "disavanzo tecnico" (paragrafo 9.3 del Principio contabile applicato 4.2 allegato ai decreti di cui

all'art. 3 del D.lgs. 118/2011). Esso è rappresentato nelle righe denominate "Quota spese reimpegnate eccedente rispetto al FPV di entrata e alle entrate 'riaccertate' "dell'allegato n. 5/II al predetto decreto, come è nel caso del comune di Roccabianca.

Solo in relazione a tale disavanzo vale la regola di cui all'art. 3, commi 15 e 16, del d.lgs. n. 118/2011. In base a tale decreto, recante la nuova disciplina contabile, in vigore dal 1° gennaio 2015, "l'eventuale maggiore disavanzo di amministrazione al 1° gennaio 2015, determinato dal riaccertamento straordinario dei residui effettuato a seguito dell'attuazione del comma 7 e dal primo accantonamento al fondo crediti di dubbia esigibilità è ripianato in non più di 30 esercizi a quote costanti. In attesa del decreto ((...)) di cui al comma 15, sono definiti criteri e modalità di ripiano dell'eventuale disavanzo di amministrazione di cui al periodo precedente, attraverso un decreto del Ministero dell'economia e delle finanze, di concerto con il Ministero dell'interno, previa intesa in sede di Conferenza unificata".

La Sezione sottolinea al riguardo che la norma più sopra citata invocata dal Comune, in una interpretazione costituzionalmente orientata, non può che essere circoscritta al solo disavanzo tecnico che si genera per effetto dell'applicazione, a decorrere dal 1° gennaio, del principio della competenza finanziaria potenziata e del nuovo sistema di accantonamento a garanzia della dubbia esigibilità dei crediti, ma non per i disavanzi sostanziali occultati, per crediti privi, in modo acclarato, di un titolo giuridico o comunque affetti da un tasso di riscossione talmente critico da rendere tale titolo ineffettivo.

Posto quindi che il riaccertamento ordinario relativo agli esercizi precedenti, fino a quello del 2014, segue le precedenti regole in virtù delle quali l'ente è tenuto a stralciare i residui inesigibili e quelli di dubbia esigibilità (i quali devono essere portati al conto del patrimonio), e gli eventuali disavanzi della gestione residui dovranno essere ripianati con le regole ordinarie vigenti, ove necessario (art. 194; art. 243-bis; art. 244 Tuel), non è corretto andare a ripianare detti debiti spalmandoli all'interno del più favorevole regime trentennale - che rimane straordinario - consentito dalla norma dell'art. 3, commi 15 e 16, d.lgs. n. 118/2011.

Diversamente opinando - ammettendo cioè che l'ente possa legittimamente procrastinare la verifica dell'esistenza del credito e del debito pregresso e il suo riaccertamento al c.d. riaccertamento straordinario (che invece riguarda solo l'esigibilità di detti crediti, e quindi il *quomodo* e non l'*an*) - l'Ente trasformerebbe il disavanzo sostanziale, occultato negli esercizi

precedenti, in "disavanzo tecnico": con ciò violando certamente il canone dell'art. 81 della Costituzione e dell'equilibrio dinamico di bilancio e diluendo impropriamente nei fatti un "disavanzo sostanziale"- in un disavanzo tecnico, confondendone le relative grandezze che il legislatore - per il diverso regime sopra descritto - vuole tenere ben distinte, alterando nel contempo la rappresentazione contabile e violando tra gli altri i principi di veridicità e annualità del bilancio. Come è noto, il mantenimento in bilancio di residui attivi da cancellare (così come la cancellazione di residui passivi da conservare) inficia radicalmente l'attendibilità generale del bilancio e l'effettività del risultato di amministrazione.

Ma, in tal modo, si determinerebbero ingiustificate disparità di trattamento, ad esempio, tra un Comune che, correttamente operando il riaccertamento, o semplicemente perché si trova in situazione di disavanzo di amministrazione al termine dell'esercizio 2014, ricorre alla procedura di riequilibrio e un Comune che, in situazione di disavanzo sostanziale, per mezzo del riaccertamento dissimula la propria situazione finanziaria ripianandola in trent'anni. In tal modo, viene meno anche la corretta imputazione della responsabilità finanziaria ed amministrativa di ciascun esercizio finanziario e di coloro che a livello di governo e di amministrazione hanno operato in modo non conforme ai principi contabili.

Di talché, le risultanze istruttorie evidenziano l'impossibilità di fornire una rappresentazione della situazione contabile in linea con i principi della contabilità armonizzata enunciati, determinando in definitiva, anche per questa via, una sostanziale inattendibilità.

Si aggiunga, infine, che alla base delle descritte situazioni di criticità, come sottolineato in precedenza, relative alla presenza di un anomalo accumulo di residui attivi su cui si fonda l'equilibrio di bilancio e alla mancata costituzione del FPV, vi è verosimilmente la impropria diluizione del disavanzo a cui fanno seguito le illustrate situazioni di tensione di cassa, che per l'appunto rappresentano il sintomo di una ben più significativa situazione di non corretta rappresentazione contabile delle poste di bilancio, non solo a competenza ma anche a residuo.

15.3. Le acquisizioni istruttorie da ultimo evidenziate dimostrano che in un secondo momento, l'ente, con delibera del Consiglio comunale n.**38 del 30 novembre 2018** ricognitiva del disavanzo, a fronte di una dichiarata verifica da parte del Comune stesso, ha ritenuto - sulla base di non meglio precisate applicazioni contabili del risultato positivo delle gestioni annuali - di

rideterminare l'avanzo disponibile della gestione dell'anno 2017 nell'ammontare di complessivi **euro - 441.457,87**, riducendo quindi l'originale disavanzo tecnico da ripianare, come segue.

DISTINZIONE DEL RISULTATO DI AMMINISTRAZIONE	TOTALE
Parte accantonata	
fondo accantonamento indennità fine rapporto Sindaco	3.897,61
Fondo crediti di dubbia esigibilità	46.100,57
Fondo accantonamento incrementi contrattuali dipendenti	13.592,96
Totale parte accantonata	63.591,14
Parte destinata	
Fondi per finanziamento degli investimenti	75.930,09
Totale parte destinata	75.930,09
Totale parte disponibile	-441.457,87
Risultato d'amministrazione	-301.936,64

Sulla base di quanto rappresentato dall'Ente, il Consiglio ha così ritenuto impropriamente di abbattere parzialmente tale disavanzo interessando la parte destinata compresa nel risultato di amministrazione e, in particolare, i fondi per il finanziamento degli investimenti, mediante "la cancellazione del vincolo di generica destinazione agli investimenti, escluse le eventuali quote finanziate da debito", senza modificare l'originaria previsione del massimo spazio temporale concesso dalla norma (trent'anni, ex art. 3, comma 16, d.lgs. n. 118/2011), ma riducendo il ripiano annuo su tutti gli esercizi che residuano (dal 2019 al 2044), in forza dell'utilizzo di risorse finanziarie derivanti da avanzo non accantonato.

Quota avanzo disponibile al 31/12/2017	-441.457,87
Avanzo investimenti (in svincolo)	75.930,09
Quota ripiano sul bilancio 2018 (spesa corrente)	31.641,39
Disavanzo tecnico da ripianare	-333.886,39
Annualità residue per il ripiano (n.)	26,00
Quota ripiano annuo dal 2019 e fino al 2044 (spesa corrente)	12.841,78
Beneficio annuo di parte corrente	18.799,61

Diviene evidente che l'operazione è da ritenere illegittima, in quanto ha utilizzato risorse derivanti dalle quote vincolate del risultato di amministrazione, in corrispondenza di un disavanzo: la possibilità di utilizzare le entrate vincolate/accantonate nel risultato di amministrazione in presenza di disavanzo (da riaccertamento straordinario) è stata esclusa dalla giurisprudenza di questa Corte (Corte conti, Sez. reg. Campania, delib. n. 92/2018) che ha ribadito - in ossequio all'insegnamento della Consulta - che in caso di disavanzo, le quote

vincolate del risultato di amministrazione sono esse stesse un debito da onorare e non certamente un mezzo di copertura.

L'art. 187, comma 1 del Tuel, del resto precisa che "I fondi destinati agli investimenti sono costituiti dalle entrate in c/capitale senza vincoli di specifica destinazione non spese, e sono utilizzabili con provvedimento di 4 variazione di bilancio solo a seguito dell'approvazione del rendiconto." Sussiste l'obbligo, dunque, di destinare le entrate in conto capitale (costituite da tributi in conto capitale, contributi agli investimenti, altri trasferimenti in conto capitale, entrate da alienazione di beni materiali e immateriali ed entrate correnti destinate per legge agli investimenti) esclusivamente al finanziamento di spese di investimento. La regola è puntualmente consacrata nell'art. 199 del Tuel. Ne deriva che se tali risorse non sono state interamente utilizzate nell'esercizio di competenza, costituiscono economie che confluiscono nella quota vincolata o destinata del risultato di amministrazione, a seconda che vi sia stato impresso o meno uno specifico vincolo. Va pure ricordato che, ai fini delle misure per il rientro dal disavanzo, ai sensi dell'art. 188 Tuel, i proventi derivanti da alienazione di beni patrimoniali disponibili e da altre entrate in c/capitale possono essere utilizzati solo con riferimento a squilibri di parte capitale

E certamente non possono essere considerate le stesse risorse come avanzo disponibile in costanza di anticipazione di tesoreria, oltretutto non restituita, atteso il chiaro disposto dell'art. 187 comma 3 *bis* del Tuel.

15.4. Successivamente, ancora, sul piano cronologico, il saldo negativo del risultato di amministrazione risulta essere aumentato grazie al - dichiarato in occasione della risposta - necessario ricalcolo del FCDE operato dall'Ente, che dimostra ancora una volta la costruzione illegittima degli equilibri di bilancio negli esercizi precedenti (e in particolare in quello ora considerato).

Relativamente a quanto dichiarato nella risposta alla nota istruttoria, l'Organo di revisione ha chiarito che "Il disavanzo di euro **652.056,50** si riferisce al Fondo Crediti di dubbia esigibilità al 31/12/2019 mentre l'importo di euro **863.044,91** è il Disavanzo totale".

L'evoluzione del risultato di amministrazione nell'ultimo triennio viene così ad essere rappresentato:

	2017	2018	2019
Risultato d'amministrazione (A)	-€ 301.936,64	-€ 119.115,64	-€ 176.862,22
<i>composizione del risultato di amministrazione:</i>			
Parte accantonata (B)	€ 63.591,14	€ 50.024,85	€ 654.905,84
Parte vincolata (C)	€ -	€ -	€ 2.262,94
Parte destinata agli investimenti (D)	€ 75.930,09	€ -	€29.013,91
Parte disponibile (E= A-B-C-D)	-€ 441.457,87	-€ 169.140,49	-€ 863.044,91

Come emerge dalla nota di chiarimento del 2 novembre a firma del responsabile del servizio, *“il risultato di amministrazione 2019 chiude con un disavanzo di € 863.044,91 (allegato A), in netto peggioramento rispetto al risultato di amministrazione 2017 che chiudeva con disavanzo di € 441.457,87 (allegato B).*

Tale peggioramento è stato determinato da un maggior accantonamento per Fondo crediti di dubbia esigibilità; in sede di rendiconto 2019, infatti, si è provveduto a ricalcolare correttamente il Fondo crediti di dubbia esigibilità, il quale non risultava coerente con i residui attivi iscritti a bilancio e con gli accantonamenti effettuati negli anni precedenti.”

Le cause del disavanzo di amministrazione relativo al rendiconto della gestione dell'esercizio finanziario 2019 sono quindi rappresentati da: 1) un'operazione di revisione dei residui attivi e passivi svolta in sede di riaccertamento ordinario dell'esercizio 2019; 2) una corretta quantificazione degli accantonamenti dovuti al FCDE, con il passaggio dal metodo di calcolo semplificato al metodo di calcolo ordinario; 3) un maggior accantonamento per FCDE, in quanto si è passati, infatti, da un accantonamento per FCDE di euro 43.479,48 nel risultato di amministrazione gestione 2018 ad un accantonamento per FCDE di euro 652.056,50 nel risultato di amministrazione gestione 2019.

Come già rilevato in precedenza, quindi, la Sezione - pur sottolineando la opportunità della più recente azione dell'amministrazione volta a operare una analisi dei residui attivi e a implementare il FCDE - rimarca, sulla base delle stesse ammissioni operate dall'Ente circa l'omessa indicazione del FCDE negli esercizi considerati, l'inattendibilità delle risultanze finali di amministrazione. A fronte dell'illegittima espansione della spesa così rilevata (pur in costanza di crisi di liquidità), l'amministrazione avrebbe, infatti, dovuto operare - negli esercizi precedenti - un piano di rientro triennale con le modalità stabilite dagli artt. 188 e 193 del Tuel, che in questa maniera è stato indebitamente rimandato e che ha procrastinato l'emersione del disavanzo in modo surrettizio mediante il successivo accantonamento del FCDE negli esercizi successivi.

15.5. Da quanto emerge dalla risposta fornita in data 23 ottobre 2020, l'Ente intenderebbe provvedere al piano di rientro del disavanzo di amministrazione 2019 (proposta di delib. CC. del 29 luglio 2020, non fase di pubblicazione), con le seguenti modalità:

- abbattere parzialmente tale disavanzo (euro 29.013,91) interessando la

parte destinata compresa nel risultato di amministrazione e, in particolare, i fondi per il finanziamento degli investimenti, mediante "la cancellazione del vincolo di generica destinazione agli investimenti, escluse le eventuali quote finanziate da debito";

- in 24 anni l'importo di euro 308.202,72. Importo determinato moltiplicando la quota del piano di rientro da disavanzo da riaccertamento straordinario dei residui, (delib. C.C. n. 38 del 30 novembre 2019 ed avente ad oggetto la ricognizione del disavanzo tecnico da riaccertamento straordinario dei residui) euro 12.841,78 per 24 anni (annualità rimanenti delle 30 previste per il ripiano del disavanzo da riaccertamento straordinario dei residui);
- in 3 anni l'importo di euro 35.346,09, importo eccedente le 24 annualità ed euro 754,31 per tre anni quale quota parte del disavanzo da parte vincolata;
- in 15 anni, a partire dal 2021, l'importo di euro 485.369,91, così come previsto dall'art.39-*quater* del d.l. 30 dicembre 2019, n. 162, convertito con modificazioni dalla L. 28 febbraio 2020, n. 8.

15.6. Appare evidente che gli intendimenti espressi dal Comune stridono con la esigenza di un risanamento imperiosamente urgente della situazione finanziaria, e richiedono al contrario tangibili e documentati elementi - allo stato non pervenuti - a supporto di tale volontà, che saranno comunque al vaglio di questa Sezione in occasione dell'analisi dei provvedimenti conseguenti e in adempimento alle prescrizioni impartite ai sensi dell'art. 148-*bis* del Tuel.

16. Il funzionamento dei controlli interni

La complessiva situazione finanziaria del Comune denota, oltre che una colpevole trascuratezza da parte dell'amministrazione, una oggettiva scarsa vigilanza da parte degli organi di controllo interno negli esercizi precedenti nei confronti degli equilibri di bilancio. L'attenzione della Sezione si è quindi appuntata sui meccanismi di funzionamento dei controlli anzidetti, attesa l'assenza di segnalazioni, confermata anche nel questionario, da parte degli organi a ciò deputati.

Dalla documentazione trasmessa con nota del 23 ottobre 2020 dal responsabile finanziario dell'Ente e dal revisore unico a seguito delle ulteriori richieste istruttorie presentate in occasione dell'incontro svoltosi in videoconferenza in data 21 ottobre 2020, il responsabile finanziario ha comunicato che "A seguito di concorso sono stato assunto dal Comune di

Roccabianca a far data dal 1° febbraio 2020, affrontando nell'immediato l'approvazione del Bilancio di Previsione 2019/2021 e successivamente il Riaccertamento ordinario dei residui ed il rendiconto 2018. Nel corso dell'anno 2019 ho potuto prendere coscienza delle gravi difficoltà finanziarie dell'Ente ed ho cercato di pianificare le azioni più opportune per gestire la situazione; agli inizi del 2020 e precisamente il 6 marzo ho notificato all'Amministrazione e ai responsabili di settore una lettera (Allegato A), in cui esprimevo le mie preoccupazioni per il reiterato utilizzo dell'anticipazione di tesoreria e la mancata restituzione di questa entro il 31 Dicembre. In quella lettera citai giurisprudenza, ormai consolidata, a prova delle mie preoccupazioni e delle possibili soluzioni da adottare. Con il rendiconto 2019 ho scelto con "coraggio" di cambiare, operazione non facile perché sono stati esaminati sia i residui attivi iscritti a bilancio sia quelli stralciati dal bilancio oppure iscritti parzialmente. Ho ravvisato la necessità di tale revisione per verificare l'effettiva capacità di riscossione dell'Ente; il meccanismo venutosi a creare era quello di incassare somme, rimosse dall'incaricato alla gestione del ruolo coattivo, su residui attivi non riconducibili a tale attività determinando il progressivo esaurimento del residuo e determinando la parvenza di una discreta capacità di riscossione. Nel riscontrare negli anni precedenti al rendiconto 2019 un costante utilizzo dell'anticipazione di tesoreria ed un costante importo mai restituito nell'anno di competenza, mi è sorta la preoccupazione che tale situazione fosse determinata da un erroneo stanziamento al Fondo crediti di dubbia esigibilità. Erroneo stanziamento che probabilmente ha determinato il finanziamento di uscite senza l'effettiva riscossione dell'entrata. Per lo scrivente è una situazione di difficile gestione, in particolare per la necessità di far comprendere che determinate scelte non possono essere fatte se non aggravando definitivamente gli equilibri di bilancio e di cassa. Nel 2020 ho dovuto iscrivere a bilancio una sanzione ambientale di € 240.000, (Allegato B, Allegato C) aumentando il Fondo Crediti di dubbia esigibilità di pari importo. Sempre nel 2020 ho cercato di aumentare l'elaborazione di accertamenti IMU e TASI, arrivando ad un importo di oltre 300.000,00 euro circa. Attività non esternalizzata e gestita internamente dall'Ente. Per fare un confronto con le annualità precedenti nel 2016 furono iscritti €161.526,00 importo successivamente rettificato in sede di rendiconto 2016 ad € 100.615,50, anno 2017 € 54.360,00, anno 2018 € 119.628,00, anno 2019 € 117.947,86.

In ultimo, ma non per importanza, vorrei segnalare che le difficoltà nella pubblicazione degli atti derivano da un eccessivo carico di lavoro del

Responsabile del Settore Affari Generali, il quale deve far fronte a innumerevoli incombenze. Lo scrivente, tuttavia, supportato dal Segretario comunale ha predisposto la variazione di applicazione del disavanzo di amministrazione nella stessa seduta consiliare in cui è stata approvata la delibera di consiglio avente ad oggetto il provvedimento di ripiano del disavanzo di amministrazione. Delibere supportate dal parere del Revisore dei conti. Per quanto di mia competenza sto cercando di impegnarmi il più possibile per gestire al meglio la situazione ed invertire il trend negativo da Voi riscontrato. Sono disponibile ad ulteriori chiarimenti sia per iscritto sia attraverso collegamenti web, in particolare per spiegare quanto è stato fatto nel Rendiconto 2019 e le difficoltà che sto constatando nella gestione del bilancio. Vorrei, inoltre, precisare che non è intenzione dello scrivente essere evasivo, pertanto sono disponibile ad integrare i dati inviati qualora risultassero insufficienti".

Con nota del 23 ottobre 2020 il revisore unico ha precisato con propria relazione che in qualità di revisore unico è stato "... nominato con delibera consiliare nr. 6 del 29/04/2020 ... faccio presente che in questi pochi mesi dal mio incarico di Revisore nel Comune di Roccabianca ho potuto constatare l'esistenza di una situazione molto grave riguardo all'utilizzo dell'anticipazione di tesoreria. Negli anni dal rendiconto 2019 e precedenti l'utilizzo dell'anticipazione di tesoreria è stato costante e continuo con la mancata restituzione nell'anno di competenza. Ho potuto osservare che" continua il revisore unico "... il Responsabile del settore Affari Economico-Finanziari è assolutamente consapevole della necessità di mettere fine al reiterato utilizzo dell'anticipazione di tesoreria con la mancata restituzione. Io per il momento ho fatto raccomandazione all'Ente nella relazione al Rendiconto 2019 (pag. 30), che allego alla presente, riportando qualche Deliberazione della Corte dei conti. Naturalmente rimango a disposizione per fare quanto necessario e quanto richiesto, premesso anche che non ho esperienza essendo questo per me il primo incarico di Revisore.".

La Sezione osserva al riguardo che la carente applicazione del meccanismo dei controlli interni - che emerge dalla descritta situazione e dalle ammissioni fatte dagli organi anzidetti - potrebbe aver influenzato una oculata programmazione della spesa, il cui mancato contingentamento potrebbe, nella sostanza, aver inciso sull'equilibrio di bilancio. Si osserva, infatti, che, nell'ottica di sana gestione che permea l'intero ordinamento e la cui cogenza deriva direttamente dalla sua riconosciuta matrice comunitaria, non si possono generare alterazioni sostanziali dell'equilibrio, in relazione alla puntuale e

necessaria osservanza del principio costituzionale posto dal nuovo art. 97 della Costituzione (a mente del quale le pubbliche Amministrazioni, in coerenza con l'ordinamento dell'Unione europea, assicurano l'equilibrio dei bilanci e la sostenibilità del debito pubblico), oltretutto naturalmente dell'art. 81 della medesima carta costituzionale.

In particolare, le accertate carenze in termini di accertamento di entrata (soprattutto tributarie, e di recupero dell'evasione, in disparte ogni elemento afferente eventuali profili di responsabilità, demandati sin d'ora all'esame della Procura) erariale, e di conservazione indebita delle poste di entrata (ovverosia di residui attivi, la cui conservazione ha inficiato i precedenti risultati di amministrazione) potrebbero apparire il frutto di scelte deliberate e consapevoli, finalizzate a finanziare una spesa superiore alle entrate effettivamente accertate.

Il che non consente in ogni caso di rappresentare in modo corretto la situazione contabile sottostante, vulnerando principi sopra enunciati e integrando la violazione dell'art. 148, comma 4, del Tuel, (a mente del quale cioè, *in caso di rilevata assenza o inadeguatezza degli strumenti e delle metodologie di cui al secondo periodo del comma 1 del presente articolo, fermo restando quanto previsto dall'articolo 1 della legge 14 gennaio 1994, n. 20, e successive modificazioni, e dai commi 5 e 5-bis dell'articolo 248 del presente testo unico, le sezioni giurisdizionali regionali della Corte dei conti irrogano agli amministratori responsabili la condanna ad una sanzione pecuniaria da un minimo di cinque fino ad un massimo di venti volte la retribuzione mensile lorda dovuta al momento di commissione della violazione*).

Il Collegio - nella oggettiva consapevolezza che le circostanze sopra descritte rendono, anche in base alle dichiarazioni rese dai nuovi responsabili dei servizi, il complessivo sistema di bilancio manifestamente inattendibile - rileva in ogni caso l'esistenza di una combinazione di fattori di squilibrio, con particolare riferimento alle coperture di spesa.

In questo contesto, va del resto collocato l'articolato sistema di controlli interni di cui agli artt. 147 e ss. del Tuel, come ridisegnato dal d.l. n. 174/2012, che impone, tra l'altro, un costante controllo degli equilibri finanziari, della gestione di competenza, della gestione dei residui e della gestione di cassa, anche ai fini della realizzazione degli obiettivi di finanza pubblica determinati dal patto di stabilità interno "mediante l'attività di coordinamento e di vigilanza da parte del responsabile del servizio finanziario, nonché l'attività di controllo da parte dei responsabili dei servizi" (art. 147, comma 2, lett. c), del Tuel).

In particolare, allo specifico controllo sugli equilibri finanziari degli enti locali è dedicato l'art. 147-*quinquies*, Tuel, che ne affida la direzione e il coordinamento al responsabile del servizio finanziario, sotto la vigilanza dell'organo di revisione, prevedendo, in particolare, il "coinvolgimento attivo degli organi di governo, del direttore generale, ove previsto, del segretario e dei responsabili dei servizi, secondo le rispettive responsabilità": avuto precipuo riguardo agli equilibri di bilancio in un'ottica dinamica cui la giurisprudenza della Corte costituzionale (cfr., Corte cost., sent. n. 60/2013) ha dato ampio risalto, oltretutto in ossequio ovviamente al fondamentale principio di veridicità.

Con specifico riferimento, poi, al ruolo del responsabile del servizio finanziario, anche ai fini della necessaria preclusione all'esecuzione dei programmi di spesa per i quali sia stata accertata la mancanza della necessaria copertura o l'insussistenza della relativa sostenibilità finanziaria, la Sezione ricorda il consolidato orientamento giurisprudenziale contabile che riferisce il termine "copertura finanziaria della spesa", di cui all'attestazione richiesta ai fini del controllo contabile, alla effettività dei mezzi finanziari per far fronte alla spesa ed implicante, quindi, una verifica sull'esistenza effettiva e non meramente formale dei fondi nell'ambito degli equilibri di bilancio.

Appare pertanto insolito che le predette inesatte e viziate rappresentazioni della realtà contabile non abbiano trovato un momento di verifica da parte degli Organi preposti. Si rammenta infatti, in questa sede, il ruolo che sul controllo della gestione dell'Ente svolge il sistema dei controlli interni, a cui sono preposti, ciascuno per la sua parte, il Responsabile del Servizio Finanziario, l'Organo di revisione, il Segretario comunale, i Responsabili dei servizi, gli Organi politici: la mancata corretta attivazione da parte di detti soggetti, si ricorda, può di conseguenza, a seguito dell'omissione di qualsiasi comunicazione o azione relativa alla presenza di un eventuale *vulnus* agli equilibri di bilancio (prodromica alla più grave situazione di predissesto deliberata successivamente dall'ente), determinare la conseguente realizzazione della fattispecie contemplata dal citato art. 148 del Tuel di responsabilità amministrativa.

La Sezione si riserva di valutare la fattispecie alla luce delle indicazioni definitive che emergeranno in occasione della risposta a questa delibera ai sensi dell'art. 148-*bis* del Tuel.

17. Conclusioni

Una volta acclarato, come risulta dalla documentazione istruttoria in atti,

che il sistema dei controlli interni - almeno per gli esercizi considerati - non ha correttamente funzionato, appare indispensabile richiedere - in via cautelativa - una serie di interventi correttivi, conseguenti al predetto accertamento, nonché a quello relativo agli squilibri economici finanziari e della mancata copertura di spese, effettuato dalla Sezione regionale di controllo ai sensi del citato art. 148-*bis* Tuel - e la cui adozione è esplicitamente richiesta dal legislatore nel termine perentorio di 60 giorni dalla comunicazione del deposito della pronuncia di accertamento.

17.1. La situazione di disequilibrio

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

Le risultanze istruttorie dimostrano che è indispensabile realizzare, da parte del Comune, un'effettiva e completa operazione di trasparenza sui conti (innanzitutto mediante un corretto riaccertamento delle partite contabili pregresse): ciò in riferimento all'elevata incidenza di residui attivi nel risultato di amministrazione; alle tensioni di cassa, correlate al reiterato ricorso all'anticipazione di tesoreria, in aumento negli esercizi successivi e alla conseguente difficoltà ad onorare i propri debiti; alla carente attività di recupero dell'evasione tributaria; in particolare, la disciplina degli equilibri economico-finanziari del bilancio di competenza non può prescindere dai profili giuridici inerenti alla gestione dei cespiti attivi e passivi e, di conseguenza, al risultato di amministrazione, nella cui determinazione non possono confluire partite contabili aleatorie o di incerta realizzazione (Corte cost., sent. n. 247/2017). La complessiva risposta istruttoria fa rilevare, un'oggettiva incertezza sulla tenuta degli equilibri: ciò vale, come detto, sia per «[l]a quantificazione delle partite attive e passive che non abbiano un obiettivo riscontro finanziario (...) (la quale)

non può essere priva dell'analitica ricognizione dei relativi presupposti giuridici, poiché la loro applicazione al bilancio costituisce elemento indefettibile per determinarne e verificarne coperture ed equilibri» (Corte cost., sent. n. 49/2018, punto 3.1.2 del *Considerato in diritto*) sia per il fondo di cassa, la cui alimentazione sembra essere frutto pressoché esclusivo dell'apporto esterno del tesoriere, e nella cui verifica rileva senza dubbio la scarsa capacità di riscossione che incide ovviamente anche sulla capacità di rimborso delle poste oggetto di anticipazione di tesoreria a fine esercizio. La situazione di sostanziale illiquidità appare del resto frutto di una sommatoria negativa di fattori con il ricorso a spalmature di disavanzi, la cui composizione risente con tutta evidenza di poste di entrata non effettive, sia dalla incapacità di onorare i debiti nei confronti del Tesoriere, scaricando anche in questo caso sui successivi bilanci rilevanti residui passivi che accrescono quindi il peso in negativo del risultato di amministrazione: *"Ciò pregiudica ulteriormente, in violazione degli artt. 81 e 97, primo comma, primo periodo, Cost., l'equilibrio strutturale dell'ente locale in questione, in quanto alla situazione deficitaria precedente si aggiunge quella derivante dall'impiego indebito dell'anticipazione"* (Corte cost., sent. n. 4/2020). L'eventuale effetto distorsivo nel calcolo del disavanzo è particolarmente grave per la pregnante funzione certativa della sua determinazione, dalla quale l'ordinamento fa dipendere importanti effetti giuridici, anche perché l'anticipazione di tesoreria deve risultare - temporaneamente - "influyente sulla sola gestione di cassa" (Corte cost. n.4/2020), la quale paradossalmente risulta invece - costantemente - deficitaria, senza che vi sia alcuna segnalazione da parte dell'organo di revisione sui suoi verbali o nel questionario.

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

A ciò si aggiunga l'aporia derivante dalla circostanza dell'avvenuto sfioramento del parametro di deficitarietà n.1, 7 e 9 del d.m. 18/02/2013:

- **1)** valore negativo del risultato contabile di gestione superiore in termini di valore assoluto al 5 per cento rispetto alle entrate correnti (a tali fini al risultato contabile si aggiunge l'avanzo di amministrazione utilizzato per le spese di investimento);
- **7)** consistenza dei debiti di finanziamento non assistiti da contribuzioni superiore al 150 per cento rispetto alle entrate correnti per gli enti che

presentano un risultato contabile di gestione positivo e superiore al 120 per cento per gli enti che presentano un risultato contabile di gestione negativo (fermo restando il rispetto del limite di indebitamento di cui all'art. 204 del Tuel);

- **9)** eventuale esistenza al 31 dicembre di anticipazioni di tesoreria non rimborsate superiori al 5 per cento rispetto alle entrate correnti.

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

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

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

alle situazioni critiche rilevate, sia avuto riguardo agli effetti previsti che ai tempi di attuazione preventivati.

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

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

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

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

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

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

17.2 La situazione di inattendibilità delle risultanze contabili

La valutazione della situazione finanziaria del Comune sulla base delle acquisizioni istruttorie consente di pervenire a una ulteriore conclusione.

L’illustrata opacità delle risultanze gestionali appare - infatti, in secondo luogo - in chiaro conflitto con il principio di trasparenza quale «elemento indefettibile per avvicinare in senso democratico i cittadini all’attività dell’Amministrazione» (Corte cost., sent. n. 49/2018), il quale — specie con riferimento ai documenti funzionali a comporre la contabilità di mandato, «integralmente imputabile agli amministratori in carica» — assolve due importanti funzioni: la prima legata all’*accountability*, perché «consente di valutare in modo obiettivo e informato lo svolgimento del mandato elettorale»; la seconda connessa alla responsabilità degli amministratori, «essendo necessariamente servente al controllo retrospettivo dell’utilizzo dei fondi pubblici» (Corte cost., sent. n. 49/2018, punto 3.4 del *Considerato in diritto*).

È altresì assodato che la Corte attribuisce alla parte finanziaria del rendiconto l’idoneità non solo «a violare il rispetto dei limiti derivanti dall’ordinamento comunitario e dalla pertinente legislazione nazionale in materia» ma anche «a non consentirne la verifica» (Corte cost. n.138/2013).

La sostanziale inattendibilità del risultato di amministrazione da ciò derivante - rilevante ai fini di quanto previsto dall’allegato 1 della Legge n.196/2009 e di quanto previsto dai principi contabili (Post. 53-55) del d.lgs. n.118/2011 (Corte conti, SSRR. in spec. comp., sent. n. 25/2016/EL) - è in particolare generata per effetto delle sopra riportate acquisizioni istruttorie che palesano, al di là della oggettiva incertezza sui dati che impone una operazione di effettivo disvelamento della situazione finanziaria reale, l’intento di incidere sulla gestione annuale, determinando un ampliamento non consentito della capacità di spesa, pari:

- all'importo dei residui attivi illegittimamente conservati in bilancio;
- alla entità delle poste oggetto di una inclusione indebita nel riaccertamento straordinario;
- all'importo dell'avanzo medio tempore non solo erroneamente formatosi, ma anche illegittimamente utilizzato per pretese finalità di copertura;
- all'importo dell'anticipazione di tesoreria non restituita;
- all'importo del sottodimensionamento delle quote accantonate e in particolare del FCDE.

Tale evidente aporia, e segnatamente la crisi di liquidità corroborata dall'assenza di azioni positive sul versante tributario, in uno alla dimensione dei residui attivi e passivi, e del sottodimensionamento delle poste accantonate, rende le risultanze del bilancio consuntivo in contrasto con l'art. 81 Cost. poiché connotate da un insieme di dati numerici e di collegamenti normativi privi, nel loro complesso, di attendibilità e coerenza e insuscettibili di essere valutati come credibili, sufficientemente sicuri, non arbitrari o irrazionali (*ex plurimis*, sentenze n. 106 e n. 68 del 2011, n. 141 e n. 100 del 2010, n. 213 del 2008, n. 384 del 1991 e n. 1 del 1966).

18. I necessari provvedimenti correttivi

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

Non è fuor di luogo rimarcare, a tal proposito, che a fronte dell'accertamento di uno squilibrio di bilancio, l'ente destinatario della pronuncia è chiamato a ridurre la spesa per recuperare le risorse necessarie a compensare l'anzidetta situazione di squilibrio. La norma dell'art. 148-*bis* del Tuel, nell'ultimo periodo del terzo comma, individua gli effetti della mancata adozione dei provvedimenti correttivi e ripristinatori, vale a dire la preclusione della attuazione dei programmi di spesa per i quali sia stata accertata la mancata copertura ovvero l'insussistenza della relativa sostenibilità finanziaria: più in particolare, l'effetto preclusivo dei programmi di spesa è posto in stretta

correlazione con l'accertamento dell'inesistenza della fonte di copertura ovvero della sua sostenibilità, anche in un'ottica di prospettiva (Corte dei conti, SSRR in s.c., n.2/2016) e di equilibrio del bilancio (Corte cost., sent. n. 40 /2014), già individuato dalla Corte costituzionale "come precetto dinamico della gestione finanziaria (*ex plurimis*, sentt. n. 213 del 2008, n. 384 del 1991 e n. 1 del 1966)", in quanto «impone all'amministrazione un impegno non circoscritto al solo momento dell'approvazione del bilancio, ma esteso a tutte le situazioni in cui tale equilibrio venga a mancare per eventi sopravvenuti o per difetto genetico conseguente all'impostazione della stessa legge di bilancio» (Corte cost., sent. n. 250 del 2013).

Come è stato opportunamente evidenziato, la deliberazione della Corte dei conti viene temporalmente adottata ed esplica i suoi effetti in un esercizio finanziario di regola non coincidente con quello della gestione e del bilancio assoggettato al controllo (Corte dei conti, SSRR in s.c., n. 2/2016).

E, secondo l'insegnamento delle Sezioni Riunite, le misure correttive debbono avere non tanto carattere formale, quanto sostanziale: nel senso che l'Amministrazione deve analizzare le cause che hanno cagionato le criticità e assumere le opportune misure affinché la reiterazione delle negatività venga eliminata o, quanto meno, efficacemente contrastata (Corte dei conti, SSRR in s.c., n. 2/2016), proprio per garantire che il principio dell'equilibrio in senso dinamico venga ossequiato.

In relazione all'accertata criticità derivante dallo squilibrio di bilancio, posto che non è possibile omettere «il doveroso adempimento delle obbligazioni relative agli esercizi precedenti», occorre rimarcare che «lo strumento di risoluzione di tale patente conflitto è quello dell'adozione di appropriate variazioni del bilancio di previsione, in ordine alla cui concreta configurazione permane la discrezionalità dell'amministrazione, nel rispetto del principio di priorità dell'impiego delle risorse disponibili per le spese obbligatorie e, comunque, per le obbligazioni perfezionate, in scadenza o scadute» (Corte cost., sent. n. 250 del 2013).

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

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

- effettuare una verifica sostanziale, approfondita, puntuale, sulla tenuta del bilancio e sulla sussistenza giuridica dei residui attivi e passivi;

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

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

- eliminare il ricorso all'anticipazione di tesoreria, garantendo al contempo il pieno rispetto degli obblighi nei confronti dei terzi e dell'adempimento delle obbligazioni.

18.3 Si segnala incidentalmente in questa sede che, in considerazione del principio della continuità di bilancio e degli esercizi finanziari (Corte cost, sentenza n. 274/2017), per porre rimedio a queste situazioni di conflitto tra gestione ed equilibrio di bilancio, emerse in sede di rendiconto o comunque in corso di gestione, e per effetto dell'analisi operata dalla Sezione, lo strumento necessario per attuare quanto sopra indicato è quello «dell'adozione di appropriate variazioni del bilancio di previsione» (Corte cost, sentenza n. 250/2013).

Le misure correttive sono costituite da una corretta rimodulazione del bilancio di previsione, che costituisce lo strumento di correzione naturale degli squilibri e su cui, infatti, si scarica l'effetto di un eventuale blocco della spesa. La valutazione di adeguatezza delle misure dunque, e in buona sostanza, la procedura di "blocco della spesa" si innesta nel ciclo di bilancio per verificare la congruità delle misure di salvaguardia adottate e, in caso di inadeguatezza delle stesse, può determinare l'accertamento di una situazione giuridica coincidente con un bilancio "*tamquam non esset*", poiché riduce l'autorizzazione di spesa in termini a equivalente a quello della gestione provvisoria, in quanto l'inadeguatezza delle misure non è stata in grado di eliminare la situazione di squilibrio (Corte conti, SSRR n. 5/2017/EL). Ne consegue la necessità dell'ente di rideterminarsi nei tempi di legge: in proposito una situazione siffatta si inquadra nell'ambito dell'art. 193, u.c., Tuel, il quale stabilisce che la mancata approvazione dei provvedimenti di riequilibrio (in relazione a disavanzi, anche presunti, debiti fuori bilancio o fondo crediti di dubbia esigibilità inadeguati) equivale alla mancata approvazione del bilancio di previsione o del rendiconto (cfr. art. 141 comma 2 e 188 comma 1, Tuel).

A questo riguardo, l'art. 193 del Tuel enuncia l'obbligo di verifica degli equilibri – in ordine ai quali esiste la correlata esigenza di una corretta funzionalità degli organi di controllo interno a ciò deputati, stabilita dall'art. 147 *quinquies* e sanzionata dall'art. 148 comma 4, del Tuel - per i quali spetta in particolare all'Organo di revisione esprimere parere sull'eventuale proposta di deliberazione di variazione da sottoporre al Consiglio. Il Consiglio, tranne diversa periodicità prevista dal regolamento di contabilità, ed almeno entro il 31 luglio, deve provvedere a dare atto del permanere degli equilibri di competenza e di cassa e, in caso di accertamento negativo, adottare le misure necessarie per ripristinare il pareggio qualora i dati della gestione finanziaria facciano prevedere un disavanzo di gestione di competenza; di amministrazione; di cassa; nella gestione dei residui. La mancata adozione del provvedimento di riequilibrio da parte del Consiglio è parificata alla mancata approvazione del bilancio di previsione.

L'accertamento negativo della Corte dei conti in ordine alle misure correttive comporta dunque il riscontro della permanenza della situazione di squilibrio originaria, con il conseguente regime giuridico in tal caso previsto dalla legge, sia per quanto riguarda la gestione provvisoria, sia per quanto riguarda l'obbligo di provvedere al ripristino degli equilibri (con la conseguenza dello scioglimento degli organi in caso di mancata adozione del bilancio nei tempi previsti) (Corte conti, SSRR n. 5/2017/EL), anche mediante gli strumenti di riequilibrio ordinari di arco temporale pluriennale che l'ordinamento individua (artt. 188 e 193 , art. 243 bis del Tuel).

18.4 Si rammenta infine che l'effetto preclusivo (alla luce delle circostanze più sopra emerse) sulle spese o sui programmi di spesa privi di copertura o sostenibilità finanziaria, laddove ne ricorrano i presupposti ai sensi dell'art. 148-*bis* del Tuel, opera *ex lege* nel caso non vengano trasmessi i provvedimenti correttivi, ovvero qualora su di essi intervenga una verifica negativa della Sezione. La concreta ed effettiva applicazione dell'effetto preclusivo è rimessa quindi alla piena responsabilità degli amministratori e funzionari.

In mancanza di un'idonea e attendibile fonte di finanziamento, questa Corte (in aderenza a quanto deliberato in fattispecie consimili: cfr., pronuncia Sez. Veneto n. 350/2014/PRSP) ritiene che l'oggetto della preclusione possa essere mutuato dall'art. 163, co. 2 del Tuel; sarà quindi preclusa l'attuazione dei programmi di spesa diversi dai seguenti: 1) assolvimento di obbligazioni già assunte o derivanti da provvedimenti giurisdizionali esecutivi; 2) obblighi

speciali tassativamente regolati dalla legge; 3) pagamento delle spese di personale, dei residui passivi (previa puntuale verifica della corretta assunzione del relativo atto di impegno), delle rate di mutuo, dei canoni nonché di imposte e tasse; 4) operazioni necessarie per evitare che siano arrecati danni patrimoniali certi e gravi all'ente.

PQM

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

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

- prescrive pertanto all'Ente la piena osservanza dei principi in tema di armonizzazione contabile, che, funzionali al rispetto degli equilibri di bilancio presidiati dagli articoli 81 e 97 Cost., vengono vulnerati - nella gestione risultante dall'esame sulla documentazione inerente al rendiconto per l'esercizio 2017 svolto da questa Sezione - in relazione alle criticità sopra evidenziate, relative:

a) alla elevata incidenza dei residui attivi nel risultato di amministrazione;

b) alle tensioni di cassa, correlate al reiterato ricorso all'anticipazione di tesoreria, per importi elevati non restituiti a fine anno e alla difficoltà ad onorare i propri debiti, con significativa mole anche dei residui passivi;

c) alla carente attività di recupero dell'evasione tributaria e, più in generale, alla scarsa capacità di riscossione;

d) alla mancata costituzione del fondo pluriennale vincolato per spese in conto capitale;

e) alla presenza di rapporti creditori/debitori con gli organismi partecipati non asseverate da entrambi gli organi di revisione o non conciliate;

f) alla mancata costituzione del fondo pluriennale vincolato;

g) ai carenti fondi accantonati all'interno del risultato di amministrazione;

h) al ritardo nell'approvazione del rendiconto e alla negligenza nella compilazione dei dati comunicati con il questionario e quelli risultanti da rendiconto o da altri documenti contabili dell'Ente;

- accerta, inoltre, che l'illustrata inosservanza dei principi in tema di armonizzazione contabile potrà comportare - anche nella successiva gestione

concernente gli esercizi 2019 e 2020 - la vulnerazione degli equilibri di bilancio presidiati dagli articoli 81 e 97 Cost., oltreché per le criticità sopra evidenziate, segnatamente, per l'impatto, in via prospettica e dinamica, degli oneri derivanti dalla quantificazione del FCDE secondo il metodo ordinario, anziché semplificato, e dall'accantonamento di poste per passività potenziali e/o per contenzioso, di cui il Comune si curerà di comunicare l'esatto importo in occasione della risposta da adottare con delibera ai sensi dell'art. 148-*bis* del Tuel, così come il risultato di amministrazione disponibile (art. 187 del Tuel).

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

DISPONE

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

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

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

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

DISPONE

Nell'occasione, l'Ente produrrà comunque specifica documentazione che

dimostri in modo analitico la finalizzazione dell'anticipazione di tesoreria a esigenze contingenti di liquidità, e anche – per la parte non restituita - al solo pagamento di debiti di parte capitale, nonché separatamente l'individuazione delle spese di investimento effettuate medio tempore.

L'Ente produrrà altresì la dimostrazione analitica dell'avvenuta iscrizione nel bilancio, rilevante ai fini della corretta determinazione del risultato di amministrazione, del residuo passivo dovuto alla mancata restituzione dell'anticipazione di tesoreria, per tutti gli esercizi considerati

L'ente produrrà infine anche l'elenco delle delibere di riconoscimento dei debiti fuori bilancio ex art. 194 lett. a) Tuel, corredate dal parere dell'organo di revisione

DISPONE ALTRESI'

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

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

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

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

Così deliberato nella camera di consiglio mediante collegamento da remoto del 13 novembre 2020.

Il presidente

Marco Pieroni

(firmato digitalmente)

Il relatore

Tiziano Tessaro

(firmato digitalmente)

Depositata in segreteria nella data di apposizione
della firma del Funzionario preposto

Il funzionario preposto

Rossella Broccoli

(firmato digitalmente)