



REPUBBLICA ITALIANA
LA CORTE DEI CONTI
SEZIONE REGIONALE DI CONTROLLO PER L'UMBRIA
composta dai magistrati:

Antonio Marco CANU	Presidente
Vincenzo BUSA	Consigliere - relatore
Paola BASILONE	Consigliere
Annalaura LEONI	Referendario

nella Camera di consiglio del 22 aprile 2020

VISTO l'art. 100 della Costituzione;

VISTO il R.D. 12 luglio 1934, n. 1214, e successive modificazioni, recante il Testo Unico delle leggi sulla Corte dei conti;

VISTA la legge 14 gennaio 1994, n. 20, recante disposizioni in materia di giurisdizione e controllo della Corte dei conti;

VISTO il decreto legislativo 18 agosto 2000, n. 267, recante il Testo Unico delle leggi sull'ordinamento degli Enti locali;

VISTO l'articolo 1, commi 166 e 167, della legge 23 dicembre 2005, n. 266, recante "Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato (legge finanziaria 2006)";

VISTO il D. Lgs. n. 118/2011 e s.m.i.;

VISTA la deliberazione delle Sezioni Riunite della Corte dei conti n. 14 del 16 giugno 2000, recante il regolamento per l'organizzazione delle funzioni di controllo della stessa Corte e successive modificazioni;

VISTA la Deliberazione n. 22/SEZAUT/2016/INPR, del 30 maggio 2016 della Sezione delle Autonomie della Corte dei conti, con cui sono state approvate le linee guida cui devono attenersi, ai sensi dell'art. 1, commi 166 e 167, della legge 23 dicembre 2005, gli organi

di revisione economico-finanziaria degli Enti locali nella predisposizione della relazione sul rendiconto 2015;

VISTA la Deliberazione n. 6/SEZAUT/2017/INPR, del 30 marzo 2017 della Sezione delle Autonomie della Corte dei conti, con cui sono state approvate le linee guida cui devono attenersi, ai sensi dell'art. 1, commi 166 e 167, della legge 23 dicembre 2005, gli organi di revisione economico-finanziaria degli Enti locali nella predisposizione della relazione sul rendiconto 2016;

VISTA la Deliberazione n. 16/SEZAUT/2018/INPR, del 24 luglio 2018 della Sezione delle Autonomie della Corte dei conti, con cui sono state approvate le linee guida cui devono attenersi, ai sensi dell'art. 1, commi 166 e 167, della legge 23 dicembre 2005, gli organi di revisione economico-finanziaria degli Enti locali nella predisposizione della relazione sul rendiconto 2017;

VISTA la Deliberazione n. 12/SEZAUT/2019/INPR, del 28 maggio 2019 della Sezione delle Autonomie della Corte dei conti, con cui sono state approvate le linee guida cui devono attenersi, ai sensi dell'art. 1, commi 166 e 167, della legge 23 dicembre 2005, gli organi di revisione economico-finanziaria degli Enti locali nella predisposizione della relazione sul rendiconto 2018;

VISTA la delibera n. 67/2019/PRSP del 26 giugno 2018 con la quale la Sezione regionale di controllo della Corte dei conti per l'Umbria ha esaminato il riaccertamento straordinario del Comune di Cerreto di Spoleto ed il rendiconto dell'esercizio 2015 con i riflessi sui risultati finanziari degli esercizi successivi;

CONSIDERATO che con la menzionata delibera la Sezione ha invitato l'Ente, ai sensi dell'art. 148-bis TUEL, a provvedere, entro 60 giorni dalla data di ricevimento della pronuncia di accertamento, agli adempimenti indicati in modo da rimuovere le criticità accertate;

VISTA la nota prot. 4980 del 18 settembre 2019 (assunta al prot. 1670 in pari data) con la quale l'Ente ha trasmesso i provvedimenti adottati;

VISTE le deliberazioni di Giunta Comunale n. 79 del 29.08.2019 e del Consiglio comunale n. 45 dell'11.09.2019 con la quale il Comune di Cerreto di Spoleto ha approvato autorizzato ed adottato i provvedimenti volti a rimuovere le irregolarità rilevate dalla Sezione, nonché riapprovato il rendiconto 2014, il riaccertamento straordinario all'1.01.2015 ed i rendiconti 2015, 2016, 2017 e 2018;

VISTA l'Ordinanza Presidenziale di convocazione della Sezione per la seduta odierna;

UDITO, nella Camera di consiglio del 22 aprile 2020, tenutasi in videoconferenza, ai sensi dell'art. 85, comma 3, lett. e) del decreto-legge 17 marzo 2020, n. 18, il relatore Cons.

Vincenzo BUSA;

PREMESSA

L'art. 1, comma 166 della legge 23 dicembre 2005, n. 266 prevede che le Sezioni regionali di controllo della Corte dei conti, "*ai fini della tutela dell'unità economica della Repubblica e del coordinamento della finanza pubblica*", svolgano verifiche ed accertamenti sulla gestione finanziaria degli enti locali, esaminando, per il tramite delle relazioni trasmesse dagli organi di revisione economico-finanziaria degli enti locali, i bilanci di previsione ed i rendiconti.

Tale controllo è stato rafforzato dall'art. 3, comma 1, lett. e) del decreto-legge 10 ottobre 2012, n. 174, convertito dalla legge 7 dicembre 2012, n. 213, con l'introduzione nel TUEL dell'art. 148-*bis*, in base al quale i controlli effettuati dalle Sezioni regionali di controllo della Corte dei conti sui bilanci preventivi e i rendiconti degli Enti locali ai sensi dell'articolo 1, comma 166 sopra richiamato, hanno come obiettivo: a) la verifica del rispetto degli obiettivi annuali posti dal patto di stabilità interno, b) la verifica della sostenibilità dell'indebitamento e del rispetto dell'articolo 119, sesto comma, della Costituzione, c) la verifica dell'assenza di irregolarità, suscettibili di pregiudicare, anche in prospettiva, gli equilibri economico-finanziari degli enti.

Rilievo preminente assume poi il comma 3 dell'art. 148-*bis* in base al quale, qualora le Sezioni regionali di controllo della Corte dei conti accertino la sussistenza di squilibri economico-finanziari, la mancata copertura di spese, la violazione di norme finalizzate a garantire la regolarità della gestione finanziaria o il mancato rispetto degli obiettivi posti con il patto di stabilità interno, gli Enti locali interessati sono tenuti ad adottare, entro sessanta giorni dalla comunicazione della delibera di accertamento, i provvedimenti idonei a rimuovere le irregolarità, a ripristinare gli equilibri di bilancio ed a trasmettere alla Corte i provvedimenti adottati in modo che la magistratura contabile possa verificare, nei successivi trenta giorni, se gli stessi siano idonei a rimuovere le criticità ed a regolarizzare gli equilibri di bilancio. In caso di mancata trasmissione dei provvedimenti correttivi o di esito negativo della valutazione, è preclusa l'attuazione dei programmi di spesa per i quali è stata accertata la mancata copertura o l'insussistenza della relativa sostenibilità finanziaria.

Qualora invece gli esiti non siano così gravi da rendere necessaria l'adozione della pronuncia di accertamento prevista dall'art. 148-*bis*, comma 3 del TUEL, la Corte segnala agli Enti le irregolarità contabili, anche se non "gravi", poiché sintomi di precarietà che, in prospettiva, soprattutto se accompagnate e potenziate da sintomi di criticità o da difficoltà gestionali, possono comportare l'insorgenza di situazioni di deficitarietà o di squilibrio, idonee a pregiudicare la sana gestione finanziaria che deve caratterizzare l'amministrazione di ciascun Ente.

Ai sensi dell'art. 1, comma 166 della legge 23 dicembre 2005, n. 266, la Sezione regionale di controllo della Corte dei conti per l'Umbria ha esaminato il riaccertamento straordinario

del Comune di Cerreto di Spoleto, il rendiconto dell'esercizio 2015 ed i riflessi delle operazioni di riaccertamento sui risultati finanziari degli esercizi successivi.

All'esito del predetto controllo, con delibera n. 67/2019/PRSP del 26 giugno 2019, la Scrivente ha accertato:

- l'errata cancellazione dei residui in sede di riaccertamento straordinario all'1.01.2015, anziché al 31.12.2014, con conseguente emersione di un disavanzo ordinario ex art. 186 TUEL;
- l'errata determinazione del FCDE dal 31.12.2015 al 31.12.2017;
- l'errata determinazione della parte vincolata del risultato di amministrazione per gli esercizi 2016 e 2017;
- la conseguente erronea determinazione della parte disponibile del risultato di amministrazione all'1.01.2015 e per le annualità 2015, 2016 e 2017, che comporta l'emersione di un disavanzo ordinario, ex art. 186 TUEL;
- il mancato rispetto dei parametri di deficitarietà strutturale n. 1 e n. 6 nell'esercizio 2015;
- la mancata pubblicazione, per il medesimo esercizio, dell'indicatore annuale della tempestività dei pagamenti e dell'importo annuale dei pagamenti posteriori alla scadenza;
- l'assenza della doppia asseverazione, da parte dei rispettivi Organi di controllo, nella nota informativa relativa ai rapporti creditori e debitori tra l'Ente e le partecipate, allegata al rendiconto 2015;
- nel rendiconto 2015, lo squilibrio di parte capitale e il ricorso ad entrate straordinarie ai fini del raggiungimento dell'equilibrio di parte corrente.

La Sezione, con la menzionata pronuncia, ha assegnato all'Ente, ai sensi dell'art. 148-bis TUEL, il termine di sessanta giorni dalla comunicazione del deposito della delibera, per adottare e trasmettere i seguenti provvedimenti idonei a rimuovere le irregolarità accertate:

1. rideterminazione del risultato di amministrazione al 31.12.2014, a seguito della riapprovazione del riaccertamento ordinario dei residui per effetto della cancellazione di quelli attivi e passivi erroneamente eliminati all'1.01.2015;
2. riapprovazione del riaccertamento straordinario dei residui all'1.1.2015;
3. rideterminazione del maggior disavanzo da riaccertamento straordinario all'1.01.2015 con relativo piano di reintegro secondo le disposizioni del D.M. 4 aprile 2015;
4. rideterminazione del corretto accantonamento del FCDE al 31.12.2015, 31.12.2016 e 31.12.2017;
5. rideterminazione della parte vincolata dei risultati di amministrazione al 31.12.2016 e successivi esercizi;

6. rideterminazione della parte disponibile del risultato di amministrazione per gli esercizi 2015, 2016 e 2017;
7. rideterminazione dell'eventuale disavanzo ordinario ad oggi ancora da recuperare che dovrà tener conto dei risultati conseguiti con l'approvazione del rendiconto 2018 e da ripianare secondo le modalità indicate dall'art. 188 TUEL.

La Sezione ha invitato, altresì, l'Ente a:

- porre maggiore attenzione nel conseguimento degli equilibri di bilancio;
- contabilizzare correttamente nelle scritture finanziarie i movimenti della cassa vincolata, così come disposto dal punto 10 dell'allegato n. 4/2 al D. Lgs. n. 118/2011;
- porre maggiore attenzione all'apposizione dei vincoli nel risultato di amministrazione;
- pubblicare nella sezione "Amministrazione trasparente" del sito web istituzionale dell'Ente l'indicatore annuale dei pagamenti;
- acquisire la doppia asseverazione della nota informativa relativa ai debiti e crediti dell'Ente nei confronti degli Organismi partecipati.

Il Comune di Cerreto di Spoleto, con la nota prot. 4980 del 18 settembre 2019 (assunta al prot. 1670 in pari data), ha trasmesso i provvedimenti adottati.

I predetti provvedimenti sono stati adottati con una serie di determinazioni dirigenziali del Responsabile finanziario ed autorizzati con le deliberazioni di Giunta Comunale n. 79 del 29.08.2019 e di Consiglio comunale n. 45 dell'11.09.2019: delibere con le quali l'Ente ha anche rideterminato gli esiti del rendiconto 2014, del riaccertamento straordinario all'1.01.2015 e dei rendiconti 2015, 2016, 2017 e 2018.

Di seguito si procede all'esame dei provvedimenti adottati dall'Amministrazione, suddividendo l'analisi per argomento.

FATTO E DIRITTO

Risultato di amministrazione e parte disponibile del risultato, FCDE e FPV

Con la menzionata delibera n. 67/2019/PRSP del 26 giugno 2019, la Sezione aveva rilevato che:

- all'1.01.2015 il risultato di amministrazione evidenziava una parte disponibile negativa pari ad € 153.586,72, quale maggior disavanzo da riaccertamento straordinario da ripianare in trenta quote annuali di € 5.119,56 ciascuna;
- il rendiconto 2015 evidenziava una parte disponibile negativa di € 190.542,04, con un peggioramento rispetto all'1.01.2015 di € 42.074,88 (dato dal mancato recupero della

quota annuale del maggior disavanzo da riaccertamento straordinario di € 5.119,56 e dall'ulteriore disavanzo ordinario 2015 di € 36.955,32);

- l'Ente aveva previsto di coprire il suddetto disavanzo nel triennio 2016-2018 in quote annuali costanti di € 14.024,96 ciascuna;
- tuttavia, i predetti dati erano viziati dalla errata cancellazione all'1.01.2015, in sede di riaccertamento straordinario, di residui che avrebbero dovuto essere eliminati già con il riaccertamento ordinario 2014;
- qualora l'Ente avesse correttamente provveduto ad operare detta cancellazione alla data del 31.12.2014, invece che all'1.01.2015, sarebbe conseguentemente emerso un disavanzo ordinario già al 31.12.2014, pari ad € 77.260,88;
- anche l'accantonamento al Fondo crediti di dubbia esigibilità al 31.12.2015, 31.12.2016 e 31.12.2017 era stato erroneamente determinato per i motivi ampiamente illustrati dalla Scrivente; lo stesso andava conseguentemente ricalcolato in conformità ai corretti principi contabili;
- era, inoltre, risultata errata anche la determinazione della parte vincolata del risultato di amministrazione per gli esercizi 2016 e 2017, a causa della mancata appostazione di una parte dei vincoli già presenti sul risultato di amministrazione al 31.12.2015, per un ammontare di € 75.068,85.

Con delibera n. 79/2019, la Giunta del Comune di Cerreto di Spoleto ha autorizzato il Responsabile dell'area finanziaria a procedere con la "*riapprovazione dei rendiconti di esercizio a partire dal 2014, passando dal riaccertamento straordinario 2015 e fino al rendiconto 2018*".

Esercizio 2014 e riaccertamento straordinario

L'Ente ha rideterminato il riaccertamento ordinario 2014 operando, in tal sede, le cancellazioni dei residui attivi (per € 160.770,63) e passivi (per € 102.590,95) precedentemente effettuate all'1.01.2015.

Il risultato di amministrazione al 31.12.2014 è stato conseguentemente rideterminato in € 17.112,55 (anziché in € 75.292,23, come da precedente approvazione).

Ancorché positivo, tale risultato si è tuttavia rivelato incapiente all'apposizione di alcuni vincoli, in parte determinatisi a seguito delle predette cancellazioni (€ 93.132,43)¹ e, in parte (€ 1.241,00) già presenti al 31.12.2014² (per un ammontare complessivo di € 94.373,43).

¹ Tra i residui passivi oggetto di cancellazione, pari complessivamente a € 102.590,95, ve ne erano alcuni finanziati da entrate vincolate (in attesa di riscrivere il passivo corrispondente) per € 93.132,43.

² Il vincolo di € 1.241,00 è riferito all'ex Fondo svalutazione crediti.

L'Ente ha fatto emergere, pertanto, un disavanzo ordinario TUEL al 31.12.2014 pari ad € 77.260,88 (+ 17.112,55 - 94.373,43), come indicato dalla Scrivente nella pronuncia n. 67/2019.

Con D.D. del responsabile finanziario n. 29 del 14.08.2019 di riapprovazione delle operazioni di riaccertamento straordinario all'1.01.2015, l'Ente ha rideterminato il risultato di amministrazione in € 17.112,55, il FCDE in € 48.630,05, il Fondo spese legali in € 5.790,20 e la parte disponibile nel valore negativo di € 37.307,70.

L'Ente ha erroneamente quantificato il maggior disavanzo da riaccertamento straordinario in € 37.307,70 (pari alla parte disponibile del risultato di amministrazione all'1.01.2015), intendendo ripianare lo stesso nei tre esercizi 2015, 2016 e 2017³.

Invero, l'allegato 5/2 al nuovo riaccertamento straordinario (prospetto dimostrativo del risultato di amministrazione alla data del riaccertamento) conferma la mancata apposizione dei vincoli sopra menzionati pari a € 94.373,43, già presenti nel risultato di amministrazione al 31.12.2014.

In sintesi, la parte disponibile del risultato di amministrazione all'1.01.2015, correttamente calcolata tenendo conto dei predetti vincoli, avrebbe dovuto esprimere un valore negativo di € 131.681,13, composto dal disavanzo ordinario di € 77.260,88 e dal maggior disavanzo da riaccertamento straordinario pari a € 54.420,25 (correttamente determinato per gli accantonamenti previsti dai nuovi principi contabili allegati al D. Lgs. n. 118/2011: FCDE per € 48.630,05 e Fondo spese legali per € 5.790,20).

Per quanto si dirà in seguito, merita rilevare che, nella menzionata D.D. n. 29 del 14.08.2019, si dà atto che le operazioni di riaccertamento straordinario non hanno interessato il FPV: le valutazioni riguardanti l'esigibilità degli impegni di spesa non hanno subito variazioni rispetto alla delibera di G.C. n. 31 del 29.04.2015 (anche in esito al nuovo riaccertamento straordinario, il FPV resta quantificato all'1.01.2015 in € 1.011.808,82).

Esercizio 2015

Con D.D. n. 30 del 14.08.2019, l'Amministrazione ha approvato *"lo schema di variazione di bilancio e relativi allegati necessario alla reiscrizione dei relativi impegni di spesa"*.

Nel citato documento si evidenzia che *"nel rispetto delle nuove norme di contabilità armonizzata la reiscrizione delle partite in oggetto avviene al fine di maggiore trasparenza in questa situazione di oggettiva correzione dei conti, per recepire annualmente in bilancio le poste contabili a loro sottese e non per il loro utilizzo a fini di spesa, ipotesi quest'ultima che verrà rinviata solo al momento del rientro del disavanzo"*.

Nella successiva D.D. del 14.08.2019, n. 31, l'Amministrazione dà atto che, a seguito della nuova determinazione della "esigibilità straordinaria" degli impegni di spesa al

³ L'Amministrazione aveva deciso di ripianare il maggior disavanzo precedentemente rilevato all'1.01.2015, pari a € 153.586,72, in 30 quote annuali di € 5.119,56 ciascuna.

31.12.2015, il FPV ha registrato un incremento di € 98.922,63: rispetto alla precedente quantificazione al 31.12.2015 (pari a € 69.421,43), il FPV rideterminato in seguito alle misure correttive si attesta al 31.12.2015 ad € 168.344,06⁴.

E' agevole riscontrare come il predetto importo incrementale del FPV al 31.12.2015 (€ 98.922,63) sia pari all'importo corrispondente ai vincoli (sopra evidenziati) non appostati al risultato di amministrazione all'1.01.2015 (€ 93.132,43) e di quello riferito al Fondo per spese legali accantonato alla stessa data dell'1.01.2015 (€ 5.790,20).

Resta il fatto che nel riapprovato risultato di amministrazione al 31.12.2015 permane l'assenza della parte vincolata e destinata per € 93.132,43.

Di fatto, l'Ente, senza esserne richiesto, ha riaperto i bilanci di esercizi già chiusi andando ad assumere (su esercizi conclusi) nuovi impegni di spesa per le poste originariamente vincolate e destinate, per poi variarne contestualmente l'esigibilità, con imputazione degli impegni al Fondo Pluriennale Vincolato.

Detta operazione contabile, pur non incidendo negativamente sul mero calcolo della parte disponibile del risultato di amministrazione, rappresenta comunque una grave irregolarità contabile, che altera la corretta rappresentazione dei dati contabili.

Al riguardo, giova ricordare che, mentre il FPV agisce in diminuzione del saldo cassa e di quello della gestione residui, ai fini della determinazione del risultato di amministrazione e della conseguente parte disponibile, l'apposizione di vincoli o quote destinate agli investimenti agisce in diminuzione del risultato di amministrazione (comprensivo del FPV) per la quantificazione della parte disponibile.

In breve, mentre una somma impegnata e reimputata (e, quindi, confluita nel FPV) rappresenta un'obbligazione passiva esistente, benché non esigibile, una somma vincolata o destinata nel risultato di amministrazione rappresenta entrate, iscritte in bilancio, vincolate o destinate a spese future, alle quali non corrispondono obbligazioni giuridiche passive perfezionate (impegni): confondere i due istituti confligge con i principi fondamentali applicabili alla contabilità pubblica. Si ricorda che la valutazione dell'esigibilità delle poste di entrata e di spesa ha rappresentato il fulcro del passaggio ai nuovi principi contabili adottati con il D. Lgs. n. 118/2011. Già dalla prima applicazione dell'armonizzazione contabile, questa Corte (Cfr. del. n. 4/SEZAUT/2015/INPR del 17 febbraio 2015) ha evidenziato come *"il nuovo modo di rappresentare la programmazione, gestione e rendicontazione delle spese pubbliche valorizza la variabile temporale nell'impiego delle risorse acquisite"* e che *"è necessario rappresentare contabilmente in modo rigoroso la destinazione delle risorse stesse che, qualora relative alla copertura di spese "impegnate", sono contabilmente descritte nel Fondo Pluriennale Vincolato, mentre, se destinate a finanziare spese di cui non*

⁴ Prima delle misure correttive, il FPV al 31.12.2015 risultava pari ad € 69.421,43, di cui € 4.800,67 per la parte corrente ed € 64.620,76 per la parte capitale. Dopo l'approvazione delle misure correttive, sempre al 31.12.2015, il FPV è quantificato in € 168.344,06, di cui € 69.574,79 per la parte corrente ed € 98.769,27 per la parte capitale.

sia stata perfezionata la relativa obbligazione giuridica, sono rappresentate contabilmente nel risultato di amministrazione tra le quote vincolate”.

Sul punto, la Sezione delle Autonomie (nella menzionata delibera di programma) evidenzia anche che *“la sostanziale differenza tra le risorse affluite al Fondo Pluriennale Vincolato e quelle affluite al risultato di amministrazione non deve consentire una contabilizzazione carente del presupposto giuridico voluto dal principio contabile”.*

L'importanza della corretta determinazione del FPV è stata ribadita anche dalla Corte Costituzionale (Cfr. sentenza n. 6/2017) che individua, quale funzione del Fondo, quella di *“garantire gli equilibri del bilancio nei periodi intercorrenti tra l'acquisizione delle risorse ed il loro impiego”,* tant'è che *“detto fondo 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”.*

La contabilizzazione operata dall'Ente, pertanto, non risulta in linea con le nuove norme di contabilità armonizzata.

Nonostante la quantificazione della parte disponibile del risultato di amministrazione 2015 non abbia risentito, come si è detto, dell'erronea determinazione del FPV, la stessa, tuttavia, risulta comunque errata in conseguenza del non corretto calcolo del FCDE proposto dall'Ente in sede di misure correttive.

Con D.D. n. 32/2019, l'Amministrazione ha ricalcolato l'accantonamento 2015 con il c.d. metodo ordinario, per correggere i rilievi già mossi dalla Sezione. Il Fondo, infatti, era risultato erroneamente determinato con il ricorso al c.d. “metodo ordinario ridotto” (metodo di calcolo non previsto dai principi contabili), in € 49.619,98⁵.

Nel nuovo risultato di amministrazione, tuttavia, il FCDE, pari ad € 71.399,22, è stato erroneamente calcolato sulla base di dati non corretti, riferibili ai residui iniziali ed agli incassi in conto residui, utilizzati per la determinazione della percentuale di incasso nel quinquennio.

All'errata quantificazione del FCDE consegue, pertanto, la non corretta determinazione della parte disponibile del risultato di amministrazione al 31.12.2015 e, altresì, la non corretta quantificazione del maggior disavanzo ordinario rilevato dall'Ente a tale data.

Il risultato di amministrazione rideterminato al 31.12.2015 esprime un valore negativo di € 134.345,34 (rispetto alla precedente quantificazione negativa per € 35.382,65), mentre la parte disponibile è stata rideterminata per un valore negativo di € 212.361,34 (rispetto alla precedente quantificazione negativa per € 190.542,04).

Il Consiglio comunale, con delibera n. 45 dell'11.09.2019, ha approvato le modalità di ripiano dei disavanzi ordinari (formatisi negli esercizi 2014 e successivi) e straordinario

⁵ Benché il prospetto di calcolo trasmesso alla Sezione evidenziasse una corretta determinazione dell'accantonamento in applicazione del c.d. “metodo ordinario”, per € 80.691,25.

(come rideterminatosi in seguito alla riproposizione del riaccertamento ordinario 2014 e straordinario all'1.01.2015).

Dette modalità di ripiano sono riepilogate in un prospetto allegato alla menzionata delibera consiliare: prospetto che si riporta qui di seguito.

RIEPILOGO FINALE DELLE RISULTANZE DEI PROVVEDIMENTI DI RIMOZIONE DELLE IRREGOLARITA' CONTABILI							
ESERCIZI FINANZIARI 1) \ A)	B) Parte disponibile	C) calcolo disavanzo RIPARTITO IN N. 3 ANNI	D) recupero disavanzo 2014 e riacc strord	E) diff mancato obiettivo B) - G) anno prec	F) Totale D) + E)	G) obiettivo da risp. anno succ B) - F)	Note
2) 2014	- 77.260,88	- 25.753,62					DET. N. 419/2019
3) riacc starord	- 37.307,70	- 12.435,90					DET. N. 420/2019
4) 2015	- 212.361,34		38.189,52		38.189,52	- 174.171,82	DET. N. 427/2019
5) 2016	- 260.933,52		38.189,53	86.761,70	124.951,23	- 135.982,29	DET. N. 430/2019
6) 2017	- 74.455,24		38.189,53	61.527,05	23.337,52	- 97.792,76	DET. N. 433/2019
7) 2018	100.613,69			198.406,45	198.406,45		DET. N. 438/2019*

* Con la riapprovazione del rendiconto 2018 l'Ente ha completato il rientro dal disavanzo dell'esercizio 2014 e del riaccertamento straordinario all'01.01.2015

In considerazione delle irregolarità sinora segnalate e di quelle che si andranno ad esaminare in seguito, occorre rilevare la conseguente irregolarità nelle modalità di ripiano dei disavanzi: irregolarità afferenti, in particolare, alla quantificazione delle quote di reintegro degli stessi per gli esercizi 2015-2018, come riepilogate nel prospetto di cui sopra.

Esercizio 2016

Proseguendo l'esame delle misure correttive, si fa notare che la stessa irregolarità contabile relativa alla determinazione del FPV, già rilevata per l'esercizio 2015, si riscontra anche per il 2016.

Invero, dopo aver approvato con D.D. n. 33/2019 del 20/08/2019 lo schema di variazione di bilancio 2016 "necessario alla riscrittura delle partite vincolate, accantonate ed investimenti e l'assunzione dei relativi impegni di spesa", con successiva D.D. n. 34/2019, l'Amministrazione ha approvato il nuovo "calcolo del fondo pluriennale vincolato", rideterminato in € 343.328,75, di cui € 64.774,12 per la parte corrente ed € 278.554,63 per la parte in conto capitale, in luogo della precedente quantificazione di € 239.850,00 interamente di parte capitale⁶.

La maggior quantificazione del FPV 2016, pari ad € 103.478,75 (€ 343.328,75 - € 239.850,00), anche in questo caso corrisponde alla somma della parte vincolata e destinata già mancante al 31.12.2015 (€ 98.922,63) e della quota destinata (nella precedente composizione del risultato di amministrazione) agli investimenti al 31.12.2015 (€ 4.556,12). Ne consegue che un importo corrispondente alla predetta quota destinata (di

⁶ Siffatta rappresentazione è desumibile dall'apposito Prospetto del FPV caricato in BDAP.

€ 4.556,12) è stato applicato al bilancio 2016, quale utilizzo dell'avanzo di amministrazione, ed è poi confluito nel FPV 2016, andandosi ad aggiungere alla somma di € 98.922,63 già imputata al Fondo nell'esercizio precedente.

In tal modo, anche per l'esercizio 2016 l'Ente ha adottato impegni di spesa su esercizi già chiusi (determinandone l'esigibilità differita attraverso l'imputazione al FPV), con riguardo ad obbligazioni giuridiche che, anteriormente all'adozione delle misure correttive, erano state considerate non perfezionate (tanto che le corrispondenti entrate erano state destinate agli investimenti).

Il FCDE al 31.12.2016, in precedenza quantificato in € 77.531,82, è stato correttamente rideterminato dall'Ente in € 225.314,48, con utilizzo del metodo c.d. ordinario⁷. Conseguentemente, la parte disponibile del risultato di amministrazione è stata rideterminata nel valore negativo di € 260.933,52, rispetto al valore sempre negativo di € 9.632,05 precedentemente approvato.

In conclusione, come già evidenziato, la confluenza nel FPV di un importo equivalente a quello di determinate quote vincolate e destinate del risultato di amministrazione, pur non incidendo sulla parte disponibile di tale risultato, evidenzia una grave irregolarità: la contabilizzazione di un determinato vincolo e di una parte destinata del risultato di amministrazione (nel caso di specie, rappresentativi di entrate, in parte, correlate a residui passivi oggetto di definitiva cancellazione e, in parte, destinate ad investimenti) esprime fatti gestionali affatto diversi e non interscambiabili con quelli sottostanti alla rappresentazione contabile del FPV (che ha la funzione di sospendere la concorrenza nel risultato di amministrazione di entrate correlate a impegni di spesa oggetto di obbligazioni perfezionate ancorché esigibili in esercizi futuri).

Si rileva peraltro come il peggioramento della situazione afferente la parte disponibile del risultato di amministrazione 2016 (€ - 260.933,62), rispetto a quella al 31.12.2015 (€ - 212.361,34), dimostra non solo il mancato reintegro delle quote di disavanzo, ordinario e straordinario, come stabilito dall'Ente, ma anche l'emersione di ulteriori quote di disavanzo ordinario al 31.12.2016.

Esercizio 2017

La stessa irregolarità relativa alla rideterminazione del FPV già rilevata in precedenza, si è protratta anche nell'esercizio finanziario 2017.

Con D.D. n. 36/2019, infatti, l'Amministrazione ha approvato lo schema di variazione di bilancio 2017, autorizzando l'assunzione dei relativi impegni di spesa confluiti, poi, nel FPV

⁷ Preme segnalare che nella Banca Dati della Pubblica Amministrazione (BDAP), il prospetto del FCDE 2016 riporta un accantonamento di € 82.855,79, che è diverso rispetto sia a quello determinato in seguito all'approvazione delle misure correttive, ma anche a quello precedentemente calcolato.

al 31.12.2017 mediante *“approvazione della nuova determinazione [...] dell’esigibilità straordinaria al 31.12.2017”*, effettuata con successiva D.D. n. 37/2019.

Il nuovo FPV, come rideterminato al 31/12/2017, ammonta ad € 138.659,17 (di cui € 89.046,12 per la parte corrente ed € 49.613,05 per la parte in conto capitale), in luogo della precedente quantificazione di € 24.272,00, interamente di parte corrente⁸. Il maggior valore del nuovo FPV, pari a € 114.387,17 esprime un importo equivalente alla quota del risultato di amministrazione, in parte, da assoggettare allo stesso vincolo mancante al 31.12.2016 (€ 103.478,75), in parte, destinata agli investimenti al 31.12.2016 (€ 10.908,42). La quota destinata agli investimenti del risultato di amministrazione 2016 (€ 10.908,42), è stata applicata al bilancio 2017, quale utilizzo dell’avanzo di amministrazione, ed è stata fatta confluire erroneamente nel FPV 2017, unitamente alle somme già imputate a Fondo negli esercizi precedenti (andando a configurare una reimputazione seriale delle medesime somme di esercizio in esercizio).

Anche l’accantonamento al 31.12.2017 del FCDE per € 355.690,55⁹, in applicazione del metodo c.d. ordinario, non risulta corretto. Ai fini della relativa determinazione, infatti, non sono stati correttamente individuati i residui iniziali e gli incassi in conto residui per calcolare le medie percentuali di riscossione nel quinquennio di riferimento.

In particolare, per i residui del Titolo I, l’Ente ha in un primo momento sommato tutti i residui iniziali e tutti gli incassi in conto residui corrispondenti ai capitoli di entrata che ha inteso svalutare, calcolando la media di incasso e, quindi, la percentuale di svalutazione su tale valore complessivo. In un secondo momento, però, ha applicato tale percentuale di svalutazione non al valore complessivo dei residui finali delle entrate individuate di dubbia e difficile esazione (coerentemente con il livello di analisi prescelto), ma ai residui finali di ciascun capitolo di entrata da svalutare.

Al riguardo, giova ricordare che l’esempio n. 5, allegato al principio contabile 4/2 del D. Lgs. n. 118/2011, prevede che si debba *“calcolare, in corrispondenza di ciascuna entrata [che può dar luogo a crediti di dubbia e difficile esazione ...] la media del rapporto tra gli incassi (in conto residui) e l’importo dei residui attivi all’inizio di ogni anno degli ultimi cinque esercizi”*.

Inoltre, sempre il principio declinato nell’esempio prevede che *“la scelta del livello di analisi, è lasciata al singolo ente, il quale può decidere di fare riferimento alle tipologie o di scendere ad un maggiore livello di analisi, costituito dalle categorie, o dai capitoli”*.

Ovvio è che, una volta prescelto, lo stesso livello di analisi debba essere utilizzato, ai fini della determinazione dell’accantonamento, sia per il calcolo delle medie del quinquennio, sia per l’applicazione della percentuale di svalutazione ai residui finali.

⁸ Il Prospetto del FPV caricato in BDAP riporta la precedente rappresentazione del Fondo 2017, pari ad € 24.272,00.

⁹ Quantificazione del Fondo identica a quella prodotta anteriormente alle misure correttive.

Nel calcolo del FCDE al 31.12.2017, prendendo ad esempio il cap. 57 – TARI, che più di altri influisce sulla quantificazione del Fondo, la media dei rapporti annui calcolata sui dati corretti e la conseguente corretta percentuale di svalutazione, avrebbero determinato un accantonamento di € 186.716,47, anziché di € 138.026,44 come calcolato dall'Ente.

L'errore di calcolo ha pertanto comportato, solo per la TARI, un minore accantonamento di € 48.690,03. Occorre anche rilevare, limitatamente al cap. 53 – TARES, l'errata individuazione dei residui finali. Va da sé che la non corretta quantificazione del FCDE al 31.12.2017 ha influito sulla puntuale determinazione della parte disponibile del risultato di amministrazione.

Quest'ultimo, già per effetto della menzionata correzione del FPV effettuata in sede di adozione delle misure correttive, non è più risultato capiente rispetto all'accantonamento al FCDE di € 355.690,55: la parte disponibile del risultato di amministrazione 2017 è stata rideterminata nel valore negativo di € 74.455,24, rispetto al valore precedentemente approvato, positivo per € 39.971,74.

Esercizio 2018

Con D.D. n. 39 del 22.08.2019, l'Amministrazione ha approvato la nuova variazione di esigibilità al 31.12.2018, determinando un FPV di € 311.912,28 (di cui € 71.759,28 per la parte corrente ed € 240.153,00 per la parte in conto capitale), rispetto a quello precedentemente quantificato in € 197.525,11 (di cui € 6.985,16 corrente ed € 190.539,95 di parte capitale)¹⁰.

La maggior quantificazione del FPV 2018, pari ad € 114.387,17, corrisponde alla parte vincolata e destinata del risultato di amministrazione mancante al 31.12.2017.

Anche l'esercizio 2018, pertanto, è interessato dalla stessa irregolarità contabile, già esaminata in precedenza in relazione agli esercizi 2015-2017, dovuta alla non corretta determinazione dell'esigibilità degli impegni di spesa e, conseguentemente, del FPV, oltre che del risultato di amministrazione.

Va rilevato, inoltre, che il risultato di amministrazione 2018, come da ultimo approvato dal Consiglio, ammonta ad € 660.082,49, con una differenza di € 114.426,98 rispetto al risultato di € 774.509,47, precedentemente approvato con deliberazione n. 30 del 12.07.2019,

Ad esso erano stati a suo tempo applicati "altri vincoli" per € 179.723,10¹¹, rispetto a quelli da ultimi rideterminati in € 64.520,67 (con una diminuzione della parte vincolata del risultato di amministrazione pari ad € 115.202,43).

¹⁰ Il Prospetto del FPV caricato in BDAP riporta una rappresentazione del Fondo 2018, diversa sia da quella approvata prima delle misure correttive, sia da quella rideterminata in seguito alle misure. In particolare, il FPV risultante in BDAP al 31.12.2018 è pari ad € 229.209,74.

¹¹ Vincoli per € 179.723,10 erano presenti nel risultato di amministrazione approvato prima dell'applicazione delle misure correttive.

Dall'esame della documentazione prodotta sembrerebbe che l'Amministrazione, in sede di applicazione delle misure correttive, abbia:

- eliminato parte delle somme precedentemente vincolate al 31.12.2018 (corrispondenti ad obbligazioni giuridiche non perfezionate a tale ultima data);
- fatto confluire dette somme nel FPV, assumendo impegni su esercizi già chiusi e reimputando gli stessi al Fondo, in seguito ad una nuova valutazione delle obbligazioni giuridiche (alla base degli impegni assunti), quali obbligazioni perfezionate ma non ancora esigibili al 31.12.2018.

Come già detto per gli esercizi finanziari precedenti, l'operazione non incide negativamente sulla quantificazione della parte disponibile 2018. Tuttavia, la correttezza dell'ultimo rendiconto approvato resta comunque condizionata dalla mancata rappresentazione di una parte vincolata e destinata del risultato di amministrazione, nonché dalla contabilizzazione a FPV di impegni probabilmente non ancora giustificati da obbligazioni giuridiche perfezionate.

Si fa notare altresì che la parte disponibile del risultato di amministrazione al 31.12.2018, già quantificata in € 20.361,95, è stata da ultimo rideterminata in € 100.613,69.

Detto miglioramento è dovuto ad un minore accantonamento al FCDE effettuato in sede di misure correttive (l'accantonamento approvato dal Consiglio con delibera n. 30/2019, infatti, ammontava ad € 434.018,87, mentre quello ricalcolato con D.D. n. 40 del 22.08.2019 è di € 354.542,58, con un minore accantonamento di € 79.476,29¹²).

Va rilevato, infine, che il FCDE rideterminato al 31.12.2018 con utilizzo del metodo c.d. ordinario, presenta le stesse irregolarità di calcolo già esaminate per l'accantonamento al 31.12.2017. A titolo esemplificativo, seguendo l'analisi già operata con riguardo al precedente esercizio 2017, può farsi riferimento al calcolo effettuato dall'Ente sui residui del capitolo 57 - TARI, che in maggior misura incidono sulla quantificazione del Fondo. Avendo riguardo alla media semplice dei rapporti annui nel quinquennio di riferimento (seguendo, cioè, il metodo prescelto dall'Ente, sebbene utilizzando i dati corretti relativi agli incassi in conto residui ed ai residui iniziali), la percentuale media di riscossione è pari al 17,97% e, dal suo complemento a 100, la percentuale media di svalutazione si attesta all'80,03%, rispetto al 67,74% erroneamente calcolata dall'Amministrazione. Applicando detta percentuale di svalutazione ai residui finali TARI al 31.12.2018, correttamente individuati dall'Ente in € 170.191,60, si ottiene un accantonamento al FCDE di € 139.608,17, in luogo di quello effettuato dall'Ente di € 115.287,79, con un minore accantonamento – limitatamente al menzionato capitolo TARI - di € 24.320,38.

¹² Il Prospetto del FCDE caricato in BDAP riporta una rappresentazione del Fondo 2018, diversa sia da quella approvata prima delle misure correttive, sia da quella rideterminata in seguito alle misure. In particolare, il FCDE risultante in BDAP al 31.12.2018 è pari ad € 439.748,23.

Dato che l'Ente, al 31.12.2018, presenta, come detto, una parte disponibile del risultato di amministrazione positiva, rideterminata in € 100.613,69, sembrerebbe che la gestione dell'esercizio 2018 abbia consentito l'intero recupero non soltanto dei disavanzi ordinari rilevati negli esercizi 2014-2017, ma anche tutto il maggior disavanzo da riaccertamento straordinario emerso all'1.01.2015.

Per effetto, tuttavia, della corretta determinazione del FCDE al 31.12.2018, effettuata al netto degli errori prima richiamati, la parte disponibile del risultato di amministrazione potrebbe risultare inferiore, così da non consentire l'integrale recupero dei disavanzi.

In questa sede, la Sezione, non potendo sostituirsi all'Ente nelle operazioni di ricalcolo del FCDE 2018, richiama l'attenzione dell'Amministrazione su tutte le irregolarità riscontrate. Al riguardo, preme sottolineare come dette irregolarità, relative sia alla non corretta quantificazione del FPV e dei vincoli di bilancio, sia all'errata determinazione del FCDE, debbano essere obbligatoriamente sanate con le operazioni di riaccertamento ordinario e di chiusura del rendiconto dell'esercizio 2019. Misure che dovranno assicurare la corretta applicazione, nell'approvando rendiconto 2019, dei più importanti istituti dell'armonizzazione contabile e, in particolare, del FPV e del FCDE.

Giova sin d'ora ricordare che, qualora la corretta determinazione ed appostazione del FCDE non trovi capienza nel risultato di amministrazione dell'esercizio 2019, l'eventuale disavanzo ordinario dovrà essere ripianato secondo le note modalità previste dall'art. 188 TUEL.

Equilibri di bilancio

Nella delibera n. 67/2019/PRSP, la Sezione aveva evidenziato anomalie ed errori formali nella prospettazione degli equilibri di bilancio 2015 e, in particolare, nel conseguimento dell'equilibrio di parte corrente grazie al contributo delle entrate non ricorrenti.

In sede di misure correttive, l'Ente ha corretto il prospetto degli equilibri 2015, evidenziando uno squilibrio complessivo finale di € 68.380,21 (€ 4.080,43 di parte corrente ed € 64.299,78 di parte capitale).

A fronte della nuova determinazione del FPV al 31.12.2016, l'Amministrazione ha modificato anche il prospetto degli equilibri 2016, evidenziando un equilibrio di parte corrente per € 4.868,94, ma anche uno squilibrio di parte capitale per € 29.524,46.

Pur prendendo atto di un primo miglioramento della gestione corrente già dall'esercizio 2016, la Scrivente rileva pertanto il mancato raggiungimento dell'equilibrio finale per € 24.655,52.

Lo stesso equilibrio corrente, peraltro, non sarebbe stato conseguito senza il concorso delle entrate straordinarie (quali il recupero dell'evasione tributaria) che, per loro natura, devono essere destinate al finanziamento di spese a carattere non ripetitivo.

Nell'esercizio 2017, la gestione evidenzia un equilibrio finale di € 364.326,78 (equilibrio di parte corrente di € 375.235,20 e squilibrio di parte capitale per € 10.908,42). In detta annualità, l'Ente ha effettuato un'importante attività di recupero dell'evasione tributaria dalla quale sono scaturiti accertamenti contabili complessivi per € 440.270,08, di cui € 358.236,07 per IMU, € 40.703,29 per ICI, € 131,00 per TARSU ed € 41.199,72 per TASI. È evidente come, anche nell'esercizio 2017, l'equilibrio corrente non sarebbe stato conseguito senza il concorso delle entrate non ricorrenti.

Pur prendendo atto della incrementata capacità di riscossione delle predette entrate (pari all'81,66%), la Sezione ribadisce la necessità che l'equilibrio di parte corrente sia assicurato grazie all'esclusivo concorso di entrate a carattere ordinario, come più volte evidenziato dalla giurisprudenza di questa Corte (*ex multis*, Sezione Controllo Umbria n. 134/2017, Sezione Controllo Veneto n. 221/2018). Il mantenimento dell'equilibrio di bilancio di parte corrente è un elemento centrale e di fondamentale importanza nella gestione finanziaria degli Enti locali, poiché, se correttamente determinato, denota la capacità di assicurare la spesa corrente con le risorse ordinarie, secondo principi di sana e corretta gestione. L'apporto di entrate a carattere straordinario, per loro natura, non è idoneo a garantire un equilibrio stabile e duraturo.

L'attenzione ad una valutazione dinamica dell'equilibrio di bilancio è stata richiamata anche dalla Sezione delle Autonomie di questa Corte, da ultimo, nella deliberazione n. 12/SE-ZAUT/2019/INPR (di approvazione delle linee guida al rendiconto 2018), con riferimento al principio dell'equilibrio tendenziale contenuto nell'art. 81 Cost. più volte oggetto di esame delle pronunce della Corte Costituzionale (*ex plurimis*, sentenza n. 181/2015).

Se ne deduce che *"il concetto di prospettiva dinamica dell'equilibrio di bilancio consiste nella continua ricerca di un armonico e simmetrico bilanciamento tra risorse disponibili e spese necessarie per il perseguimento delle finalità pubbliche e 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. Ne consegue che il principio dell'equilibrio di bilancio non corrisponde ad un formale pareggio contabile, essendo intrinsecamente collegato alla continua ricerca di una stabilità economica di media e lunga durata"* (Cfr. Corte Cost., sentenza n. 18 del 2019).

Con il rendiconto 2018 (riapprovato in seguito all'approvazione delle misure correttive), l'Ente ha conseguito un equilibrio finale di € 185.231,15, costituito da un equilibrio di parte corrente di € 205.688,30 e da uno squilibrio di parte capitale per € 20.457,15. In tale anno la gestione corrente è migliorata, grazie anche alla minore incidenza delle entrate (straordinarie e non ripetitive) da recupero dell'evasione tributaria per soli € 73.976,28, seppur con un indice di riscossione di solo il 17,95%. Per quanto riguarda, invece, la parte capitale, la spese (€ 217.124,69) trovano adeguata copertura nelle entrate (€ 383.287,73), considerato che lo squilibrio è dovuto all'incidenza del FPV.

Sul punto si rileva altresì la mancata corrispondenza dei dati relativi al FPV 2018 caricati in BDAP rispetto a quelli considerati dall'Ente sia nel prospetto degli equilibri di bilancio che in quello della composizione del risultato di amministrazione. I dati caricati in BDAP, peraltro, non solo non trovano corrispondenza con quelli rideterminati dall'Ente in sede di misure correttive, ma non coincidono neppure con quelli considerati in occasione della prima approvazione del rendiconto 2018. Né sono di ausilio, al fine di conoscere l'alimentazione del FPV, le informazioni fornite nel questionario 2018 dall'Organo di revisione, stante l'omessa compilazione delle caselle relative alle precedenti annualità 2016 e 2017; per lo stesso esercizio finanziario 2018, il Fondo, come quantificato in sede di adozione delle misure correttive, sembra essere stato alimentato unicamente dalle entrate libere (per la parte corrente) e vincolate (per la parte capitale) accertate in conto competenza. Il prospetto del FPV pubblicato in BDAP, invece, pur errato, mostra una ben diversa alimentazione del Fondo.

Alla luce dei rilievi prima formulati, gli equilibri di gestione 2018 risultano non correttamente rappresentati anche in considerazione delle irregolarità riscontrate nella quantificazione del FPV, comuni peraltro ai precedenti esercizi.

L'incidenza del FPV ai fini del mancato conseguimento dell'equilibrio di parte capitale 2018 denota una palese carenza di programmazione dell'Ente circa la gestione delle opere e delle spese di investimento. A tal proposito, la Sezione non può esimersi dal ribadire il significato programmatico del FPV che, come più volte affermato dalla Sezione delle Autonomie, deve *"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"* (Cfr. Delib. Sezione Autonomie, n. 4/SE-ZAUT/2015/INPR).

Dati e prospetti contabili trasmessi alla BDAP

Dall'analisi sinora condotta, si evince che diversi dati contabili trasmessi dall'Ente alla Banca Dati della Pubblica Amministrazione (BDAP) risultano incongruenti con i documenti contabili approvati dall'Ente.

Al riguardo, la Sezione non può non richiamare ad una maggiore attenzione sia l'Amministrazione, per quanto concerne la trasmissione dei dati alla Banca Dati medesima, sia l'Organo di revisione per quanto riguarda il controllo dei dati caricati.

L'entrata in operatività della BDAP, infatti, ha comportato una revisione dei tradizionali questionari nell'ottica di un loro utilizzo *"nei limiti delle strette necessità informative non*

soddisfatte dalla immediata attingibilità dei dati dalla copiosa documentazione che affluisce alla BDAP” (Cfr. Delib. Sezione Autonomie n. 2/2017/INPR e Sezione Regionale di controllo Basilicata n. 46/2018/PRSE).

In parallelo, il revisore è chiamato ad assicurare l’attendibilità dei dati e ad attestare la congruenza di quelli inseriti in BDAP con quelli presenti nei documenti contabili dell’Ente (Cfr. Sezione Autonomie n. 6/2017 e Sezione Regionale Controllo Veneto n. 77/2019/PRSP).

Al riguardo, la Sezione delle Autonomie di questa Corte, nelle linee guida per la redazione delle relazioni dei revisori al rendiconto 2018 (Cfr. Del. n. 12/SEZAUT/2019/INPR del 28 maggio 2019) è tornata recentemente a sottolineare *“l’importanza della correttezza e della tempestività dei flussi informativi nella BDAP e nelle altre banche dati pubbliche”* richiamando *“l’attenzione sul fatto che non si tratta di meri adempimenti a fini statistici: tali banche dati – per la realizzazione e la manutenzione delle quali si impiegano ingenti risorse – sono strumenti di monitoraggio e controllo ai fini del coordinamento della finanza pubblica e le informazioni ivi presenti sono alla base delle decisioni di politica finanziaria. Nella prospettiva dell’amministrazione digitale, inoltre, l’obiettivo cui si deve tendere è la piena conformità dei dati inseriti con i documenti prodotti dai software gestionali dei singoli enti che sono oggetto di approvazione da parte degli organi di governo e consiliari. All’Organo di revisione, pertanto, viene richiesto di verificare la coerenza dei dati presenti nel sistema BDAP - Bilanci Armonizzati - con quanto risultante dai documenti contabili tenuti e/o approvati dall’ente, almeno per quanto riguarda i contenuti del Quadro generale riassuntivo, del Prospetto degli equilibri di bilancio e del prospetto del risultato di amministrazione, nonché gli errori e le incongruenze segnalate dalla BDAP, ove non risolte, nonché la coerenza delle informazioni sugli organismi partecipati inserite dagli enti nella banca dati del Dipartimento del Tesoro con quelle rilevabili da altra documentazione oggetto di verifica. Anche in queste ipotesi di errata o incompleta comunicazione dei dati, i Revisori dovranno segnalare alle Amministrazioni la necessità di operare le rettifiche/integrazioni necessarie”.*

Per porre rimedio alle rilevate incongruenze, pertanto, l’Amministrazione dovrà provvedere, con riferimento agli esercizi 2016, 2017 e 2018, alla correzione di tutti i dati e prospetti contabili trasmessi alla BDAP che non siano rispondenti a quelli oggetto di formale ultima approvazione.

Parametri di deficitarietà

Nella delibera n. 67/2019/PRSP del 26.06.2019, la Sezione aveva rilevato il mancato rispetto, per l’esercizio 2015, dei parametri n. 1 (valore negativo del risultato contabile di gestione superiore in termini di valore assoluto al 5% rispetto alle entrate correnti) e n. 6

(valore complessivo delle spese di personale a vario titolo rapportato al volume complessivo delle entrate correnti desumibili dai Titoli I, II, e III superiore al 40% per i comuni con popolazione inferiore a 5.000 abitanti).

Nell'esercizio 2016, in aggiunta al mancato rispetto del parametro n. 6, si rileva, il mancato rispetto del parametro n. 4 (volume dei residui passivi complessivi provenienti dal Titolo I superiore al 40% degli impegni della medesima spesa corrente).

Negli esercizi 2017 e 2018 i parametri risultano rispettati.

Indicatore annuale della tempestività dei pagamenti

Nella menzionata delibera di analisi del rendiconto 2015, la Sezione aveva rilevato la mancata pubblicazione dell'indicatore di tempestività dei pagamenti per l'esercizio 2015 (ex comma 1, art. 9, DPCM del 22 settembre 2014), nella sezione "Amministrazione Trasparente" del sito internet dell'Ente.

La Sezione ha poi verificato che gli indicatori per gli esercizi 2015-2018 sono ad oggi tutti pubblicati, come segue:

- - 9,62 nell'esercizio 2015;
- - 6,29 nell'esercizio 2016;
- 56,60 nell'esercizio 2017;
- 108,25 nell'esercizio 2018.

Benché i tempi medi di pagamento del comune di Cerreto di Spoleto si siano progressivamente allungati, registrando un peggioramento dell'indice, gli stessi rientrano comunque entro i parametri stabiliti dalla norma. Sebbene infatti l'art. 4, comma 2, del D. Lgs. 9 ottobre 2002, n. 231 faccia obbligo di eseguire i pagamenti entro il termine massimo di 30 giorni, i Comuni che, come quello di Cerreto di Spoleto, si qualificano come "Enti terremotati", avevano facoltà, ai sensi dell'art. 37 del D.L. n. 189/2016, convertito dalla legge 15.12.2016, n. 229¹³, di differire i pagamenti entro il termine massimo di 120 giorni.

Rapporti tra l'Ente e le società partecipate

Nella delibera n. 67/2019/PRSP del 26.06.2019, la Sezione aveva rilevato la mancata doppia asseverazione, da parte dei rispettivi Organi di controllo, dei rapporti creditori e debitori tra l'Ente e gli organismi partecipati.

¹³ **Art. 37**

Differimento dei termini di pagamento in situazioni di emergenza.

1. In considerazione dell'impegno straordinario connesso con la gestione dell'emergenza, le amministrazioni pubbliche direttamente coinvolte nella gestione degli interventi volti a fronteggiare gli eventi calamitosi per i quali è stato dichiarato lo stato di emergenza ai sensi dei commi 1 e 1-bis, dell'articolo 5, della legge 24 febbraio 1992, n. 225, sono autorizzate a differire, con provvedimento motivato, i termini dei periodi di pagamento di cui all'articolo 4, comma 2, del decreto legislativo 9 settembre 2002, n. 231, per il tempo strettamente necessario e, comunque, entro il limite massimo di centoventi giorni.

L'Ente ha trasmesso alla Scrivente la corrispondenza a suo tempo intercorsa con le due società partecipate Valnerina Servizi S.c.p.A. e Valle Umbra Servizi S.p.a., dalla quale si desume la mancata corrispondenza dei debiti/crediti contabilizzati dal Comune rispetto a quelli iscritti dalla Società Valnerina Servizi.

Nell'esercizio 2016, dai dati inseriti dal revisore nella propria relazione al rendiconto, la situazione di debito/credito con le due società sembra essere stata chiarita, con la ritrovata corrispondenza dei rapporti reciproci nelle contabilità sia dell'Ente che delle società.

Nel seguente esercizio 2017, tuttavia, il revisore evidenzia, nel proprio parere, nuove differenze nei debiti/crediti, evidenziando che la società Valnerina Servizi non ha risposto alla lettera di circolarizzazione trasmessa dall'Ente in data 14.03.2018. Al riguardo, lo stesso revisore invita l'Ente a sollecitare l'organo amministrativo della società a fornire adeguata risposta.

Nell'esercizio 2018, infine, l'Organo di revisione fa menzione della verifica operata in relazione ai crediti e debiti reciproci alla data del 31.12.2018, "*come da nota informativa asseverata allegata al rendiconto*", il cui contenuto non è stato portato tuttavia a conoscenza della Scrivente, né riportato in allegato al rendiconto 2018.

Dalle risposte fornite dall'Organo di revisione nel questionario sul rendiconto 2018, si evince, peraltro, che la nota informativa risulta corredata della doppia asseverazione e che non si sono verificati casi di mancata conciliazione dei rapporti creditori e debitori tra l'Ente e gli Organismi partecipati.

Al riguardo, la Sezione rileva che il Comune, in violazione dell'art. 11, c. 6, lett. j, del D. Lgs. n. 118/2011, ha omesso di illustrare nella relazione sulla gestione gli esiti della verifica dei crediti e debiti reciproci con le società partecipate.

Si ricorda che la menzionata lett. j, oltre a chiedere esplicitamente agli Enti di riportare, nella relazione sulla gestione allegata al rendiconto, gli esiti della verifica sui debiti e crediti reciproci, fa obbligo di evidenziare e motivare analiticamente le eventuali discordanze, nonché di adottare, senza indugio, i provvedimenti necessari ai fini della riconciliazione delle partite debitorie e creditorie.

Al riguardo, si invita l'Amministrazione a evidenziare, nella relazione al rendiconto 2019 di prossima approvazione, tutti gli aspetti richiesti dalla ricordata norma, con particolare attenzione ai provvedimenti adottati per riconciliare le eventuali incongruenze ancora esistenti tra la propria contabilità e quella delle sue partecipate.

Capacità di riscossione e situazione di liquidità: esercizi 2016-2018

Nella deliberazione n. 67/2019/PRSP la Sezione aveva rilevato, per l'esercizio 2015, uno squilibrio di cassa, dovuto all'incapienza della cassa rispetto alle somme vincolate.

Relativamente al triennio 2016-2018, la tabella che segue riporta i risultati della cassa e delle somme vincolate per cassa, l'anticipazione di tesoreria concessa ed i giorni di utilizzo della stessa.

	2016	2017	2018
Saldo Cassa	85.568,91	717.366,95	677.604,55
Cassa vincolata	*85.568,91	286.130,45	104.189,05
Anticipazione concessa	1.358.704,72	0	0
Utilizzo massimo giornaliero dell'anticip.	247.027,11	0	0
Anticipaz. non restituita	0	0	0
Interessi passivi	10.000,00	0	0
Giorni di utilizzo	50	0	0

* Per quanto riguarda il dato al 31.12.2016, la tabella (1.2.2) del questionario rendiconto 2016, che avrebbe dovuto evidenziare l'evoluzione della cassa vincolata, non risulta compilata. Non risultano compilate le colonne dell'utilizzo dell'anticipazione per gli esercizi 2014 e 2015 (punto 1.2.3.1 questionario rendiconto 2016). In tale ultima tabella, l'importo dell'anticipazione complessivamente concessa, ex art. 222 TUEL, risulta errato.

Al riguardo si richiama l'attenzione dell'Organo di revisione ad una maggiore puntualità nella compilazione della documentazione da trasmettere a questa Sezione.

L'esame dei dati inseriti nella tabella precedente mostra con chiarezza il miglioramento della situazione di liquidità negli esercizi 2017 e 2018, nel corso dei quali l'Ente non ha fatto ricorso all'anticipazione di tesoreria ex art. 222 TUEL.

Va rilevato comunque che il dato relativo all'ammontare della cassa vincolata al 31.12.2018, pari ad € 104.189,08, come indicato nel questionario compilato da revisore, non è corretto. La consistenza di cassa effettiva all'1.01.2018, cui si innestano gli incrementi e i decrementi di periodo, infatti, è pari ad € 286.130,45 e non ad € 188.874,44, come erroneamente indicato nel questionario dall'organo di revisione.

Conteggiando la cassa vincolata con il dato corretto, la stessa, al 31.12.2018, ammonterebbe ad € 201.445,06, comunque capiente nel saldo cassa complessivo di € 677.604,55. Al riguardo, occorre anche rilevare la mancata compilazione, da parte dell'Organo di revisione, dei dati relativi alla cassa per le annualità 2016 e 2017 nel relativo prospetto inserito nel questionario 2018 (Sezione I.I. punti 2, 3, 4 e 5).

In considerazione delle irregolarità e imprecisioni riscontrate dalla Scrivente nella compilazione dei questionari e delle relazioni ai rendiconti, si richiama l'attenzione dell'Organo di revisione ad una maggiore attenzione e puntualità nella redazione della documentazione da trasmettere a questa Sezione.

Da segnalare, inoltre, la mancata corrispondenza – sia pure per l'esiguo importo di € 4,97 - dell'ammontare del fondo cassa 2018 desumibile dalle scritture dell'Ente rispetto a quello

desumibile dal conto del Tesoriere. Detta discordanza deriva da un errore sul pagamento di un mandato da parte del Tesoriere. Il Revisore, al riguardo, riferisce che il Tesoriere ha garantito di sanare detta irregolarità.

La differenza, peraltro, è rilevabile già dall'esercizio 2016 e, all'ultimo esercizio approvato, non risulta ancora sanata. Al riguardo, si invita L'Amministrazione a sollecitare il Tesoriere a provvedere al riallineamento dei saldi contabili.

Importanti indicatori per valutare la capacità dell'Ente di riscuotere le entrate proprie si desumono dal rapporto percentuale tra gli incassi in conto competenza e gli accertamenti e da quello tra gli incassi in conto residui ed i residui iniziali.

	2016	2017	2018
Titolo I c/cp.	70,28%	79,36%	85,60%
Titolo I c/res.	42,55%	40,33%	31,72%
Titolo III c/cp.	75,81%	80,77%	81,78%
Titolo III c/res.	26,22%	22,52%	44,68%

La tabella mostra come la capacità di riscossione dell'Ente sia in costante aumento.

Nel paragrafo dedicato agli equilibri, la Sezione ha dato atto dell'importante attività di recupero dell'evasione effettuata dall'Ente a partire dall'esercizio 2017.

In particolare, le entrate da recupero dell'evasione accertate nel 2017 sono state quasi interamente incassate, incidendo positivamente sull'incremento della percentuale di riscossione del Titolo I (in conto competenza) che dal 70,28% del 2016 passa al 79,36% l'anno seguente.

La capacità di riscossione dei residui delle entrate extra-tributarie è risultata scarsa negli esercizi 2016-2017, ma in netto miglioramento nel 2018, grazie all'incasso di tutti i residui relativi al canone di concessione reti idriche.

Servizi conto terzi e partite di giro

L'esame condotto dagli Uffici sui rendiconti 2016, 2017 e 2018 ha fatto emergere, altresì, la mancata equivalenza tra gli accertamenti e gli impegni dei capitoli relativi ai servizi per conto terzi, seppur limitatamente all'esercizio 2017.

In detta annualità, infatti, le entrate del Titolo 9 sono state accertate per € 201.862,92, mentre le spese del Titolo 7 sono state impegnate per € 213.165,87.

In merito, l'Organo di revisione, nel questionario al rendiconto, segnala che la non corrispondenza è da addebitare ad un "errore materiale".

Seppure tale irregolarità sia stata sanata dall'Ente nel successivo rendiconto 2018, giova comunque ricordare l'importanza di una corretta applicazione delle disposizioni di cui al punto 7.2, allegato 4/2 al D. Lgs. n. 118/2011. Il principio contabile, infatti, ribadisce "la

necessità di garantire e verificare l'equivalenza tra gli accertamenti e gli impegni riguardanti le partite di giro o le operazioni in conto terzi", tanto da costituire persino deroga al principio generale della competenza finanziaria potenziata, registrando ed imputando tali partite all'esercizio in cui l'obbligazione è perfezionata e non all'esercizio in cui la stessa è esigibile. Sulla questione, è intervenuta anche la Corte Cost. con sentenza n. 188 del 2/07/2014, sostenendo che: "Le partite di giro sono poste di entrata e di spesa per definizione in equilibrio, gestite dall'Ente in nome e per conto di altri soggetti ma, in ogni caso, estranee all'amministrazione del suo patrimonio. Esse si articolano in voci di entrata e di spesa analiticamente correlate che presuppongono un equilibrio assoluto, il quale si sostanzia in un'ontologica invarianza dei saldi contabili".

Il controllo condotto dalla Sezione sul riaccertamento straordinario e sui rendiconti relativi agli esercizi 2015, 2016, 2017 e 2018, per gli aspetti trattati e la metodologia adottata, non necessariamente esaurisce i profili di irregolarità che, non riscontrabili sulla base delle informazioni e dei dati acquisiti, possono essere presenti nella gestione dell'Ente riferita ai predetti esercizi.

P. Q. M.

La Corte dei conti - Sezione regionale di controllo per l'Umbria

Accerta, con le valutazioni esposte in parte motiva, ai sensi dell'art. 148-bis, comma 3 del TUEL, la parziale inadeguatezza delle misure correttive alla propria delibera n. 67/2019/PRSP del 26.06.2019, adottate dal Comune di Cerreto di Spoleto e trasmesse a questa Sezione. La valutazione di inadeguatezza consegue, in particolare:

- alla errata determinazione del FCDE al 31.12.2015, al 31.12.2017 ed al 31.12.2018;
- alla errata determinazione del FPV e della parte vincolata e destinata del risultato di amministrazione per gli esercizi 2015, 2016, 2017 e 2018;
- alla non equivalenza, nel rendiconto dell'esercizio finanziario 2017, delle entrate e delle uscite per servizi conto terzi e partite di giro;
- alla non conformità dei prospetti contabili trasmessi alla BDAP rispetto ai documenti allegati ai rendiconti degli esercizi 2016, 2017 e 2018.

Prende atto che, al 31.12.2018, secondo i dati trasmessi dall'Ente e senza considerare l'errata determinazione del FCDE, sia il disavanzo ordinario che il maggior disavanzo da riaccertamento straordinario, risultano completamente recuperati.

INVITA

a) L'Ente a:

1) adottare, in sede di riaccertamento ordinario 2019 e di approvazione del relativo rendiconto, le misure necessarie ai fini della corretta determinazione del FCDE, del FPV e della parte vincolata e destinata nel risultato di amministrazione, trasmettendone gli esiti alla Scrivente. In particolare, con il riaccertamento ordinario 2019, l'Ente dovrà valutare attentamente l'esigibilità delle poste contabili reimputate ed il perfezionamento delle sottostanti obbligazioni giuridiche passive; conseguentemente, le somme erroneamente reimputate a FPV 2018 cui, alla data del 31.12.2019, ancora non corrispondano obbligazioni giuridiche perfezionate, andranno eliminate e le entrate poste a loro finanziamento andranno vincolate o destinate, come previsto dai principi contabili della competenza finanziaria potenziata;

2) provvedere alla rettifica di tutti i dati e i prospetti trasmessi alla Banca Dati della Pubblica Amministrazione (BDAP) che, relativamente agli esercizi finanziari 2016, 2017 e 2018, non coincidano con quelli risultanti dagli atti di approvazione delle misure correttive allegati ai rendiconti dei medesimi esercizi;

3) qualora dal corretto ricalcolo, secondo i principi contabili, del FCDE al 31.12.2019 dovesse emergere un eventuale disavanzo ordinario:

- adottare le misure necessarie per la copertura dello stesso, secondo le disposizioni dell'art. 188 TUEL;

- tenere conto dell'eventuale disavanzo ordinario già nel bilancio di previsione del corrente esercizio 2020;

4) comunicare alla Scrivente gli esiti e i riflessi sul rendiconto 2019 delle misure adottate ai sensi dei precedenti punti, entro 30 giorni dalla data di approvazione del predetto rendiconto.

b) l'Organo di revisione contabile a porre maggiore attenzione alla compilazione della documentazione da trasmettere a questa Sezione, e, in particolare, del questionario e del parere al rendiconto finanziario, nonché a vigilare adeguatamente sulla veridicità e corrispondenza dei dati trasmessi dall'Amministrazione alla BDAP.

DISPONE

che copia della presente deliberazione sia:

- trasmessa, a cura della Segreteria, al Sindaco, al Consiglio e all'Organo di revisione contabile del Comune di Cerreto di Spoleto;
- pubblicata sul sito internet dell'Amministrazione comunale, ai sensi dell'art. 31, D. Lgs. del 14 marzo 2013, n. 33.

Così deciso nella Camera di consiglio del 22 aprile 2020.

Il Magistrato estensore
Cons. Vincenzo Busa

Il Presidente
Antonio Marco Canu

Depositato il 23 aprile 2020
Il Preposto della Sezione
Roberto Attilio Benedetti