

Deliberazione n. 102/2020/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*

*: ha partecipato mediante collegamento telematico

Adunanza del 6 novembre 2020

Comune di Pianoro (BO)

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 2019 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 PIANORO (BO)**;

Vista l'ordinanza presidenziale n. 82 del 5 novembre 2020 con la quale la Sezione è stata convocata, per la camera di consiglio del 6 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. 267/2000, inserito nel Testo Unico degli Enti Locali dall'art. 3 del d.l. 174/2012, esplicita le finalità del controllo *de quo* ("[...] *verifica del rispetto degli obiettivi annuali posti dal patto di stabilità interno, dell'osservanza del vincolo previsto in materia di indebitamento dall'articolo 119, sesto comma, della Costituzione, della sostenibilità dell'indebitamento, dell'assenza di irregolarità suscettibili di pregiudicare, anche in prospettiva, gli equilibri economico-finanziari degli Enti.*"), ne definisce l'ambito ("Ai fini di tale verifica, le Sezioni Regionali di Controllo della Corte dei conti accertano altresì che i rendiconti degli Enti Locali tengano conto anche delle partecipazioni in società controllate e alle quali è affidata la gestione di servizi pubblici per la collettività locale e di servizi strumentali all'ente.") e stabilisce gli effetti delle relative risultanze ("Nell'ambito della verifica di cui ai commi 1 e 2, l'accertamento, da parte delle competenti Sezioni regionali di controllo della Corte dei conti, di squilibri economico-finanziari, della mancata copertura di spese, della violazione di norme finalizzate a garantire la regolarità della gestione finanziaria, o del mancato rispetto degli obiettivi posti con il patto di stabilità interno comporta per gli enti interessati l'obbligo di adottare, entro sessanta giorni dalla comunicazione del deposito della pronuncia di accertamento, i provvedimenti idonei a rimuovere le irregolarità e a ripristinare gli equilibri di bilancio. Tali provvedimenti sono trasmessi alle Sezioni regionali di controllo della Corte dei conti che li verificano nel termine di trenta giorni dal ricevimento. Qualora l'Ente non provveda alla trasmissione dei suddetti provvedimenti o la verifica delle Sezioni regionali di controllo dia esito negativo, è preclusa l'attuazione dei programmi di spesa per i quali è stata accertata la mancata copertura o l'insussistenza della relativa sostenibilità finanziaria").

Occorre 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 n. 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.

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. 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 Pianoro sono emerse alcune criticità nell'esercizio finanziario di riferimento. Lo scrutinio della situazione finanziaria dell'Amministrazione comunale ha richiesto in particolare uno primo approfondimento istruttorio, sfociato in apposita nota di richiesta (prot. n. 267 /2020) e di un ulteriore approfondimento istruttorio, sfociato in un ulteriore nota di richiesta (prot. n. 2935/2020).

In esito alle predette richieste, il Comune ha fatto pervenire una prima risposta, con nota 2694 del 01 luglio 2019 ed una seconda risposta con nota 3040 del 23 luglio 2019. I chiarimenti forniti non hanno tuttavia consentito di superare integralmente i rilievi formulati in sede istruttoria per cui ha fatto

seguito un'audizione informale dell'Ente per un approfondimento delle problematiche, svoltasi in data 10 settembre 2020.

2.1. Va preliminarmente sottolineato che il Comune di Pianoro era stato destinatario di apposita pronuncia relativamente al rendiconto 2011 (deliberazione n. 48/2014/PRSE), in cui la Sezione aveva riscontrato criticità sul ripetuto utilizzo dell'anticipazione di tesoreria e mancata contabilizzazione delle singole operazioni, sulla bassa capacità di riscossione delle entrate straordinarie e sulla sostenibilità dell'indebitamento.

2.2. Nell'esercizio qui considerato, il fondo di cassa al 31 dicembre 2017 ammonta ad € 296.693,32 e la rigidità strutturale di bilancio (Incidenza spese rigide - disavanzo, personale e debito - su entrate correnti) si attesta al 37,39%.

3. In sede di verifica da parte della Sezione sono emersi ulteriori e 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 anzidetti 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 in 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, e 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).

3.1. 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 in 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 in 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.

3.2. L'approfondimento svolto sui contenuti del questionario restituisce in particolare un quadro istruttorio caratterizzato, da una serie di non marginali fattori di criticità per la tenuta degli equilibri del bilancio, suffragato da una serie di criticità di seguito descritte.

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 e la cui non corretta determinazione potrebbe essere fonte di potenziale squilibrio.

4.1. Efficacia del contrasto all'evasione tributaria

4.1.1. Emerge ,in primo luogo , dall'analisi istruttoria la presenza nel bilancio di fattori di criticità afferenti la liquidità dell'ente, che influenzano in particolare la determinazione e la congrua alimentazione del fondo di cassa e rilevano quindi ai fini di quanto previsto dall'art. 186 del Tuel , aggiungendosi alla illustrata rigidità strutturale di bilancio (che si attesta al 37,39%): in particolare, la possibile incidenza negativa sulle giacenze di cassa -che come detto ammontando ad € 296.693,32 ,sono sicuramente inferiori alla media procapite regionale - appare determinata dalla scarsa efficacia dell'attività di contrasto all'evasione tributaria.

Dall'esame della tabella 2.1 Sezione I.III del questionario, Gestione Finanziaria – Entrate, è emerso in particolare che a fronte di accertamenti per euro 163.131,67 risulta una performance deludente, generando riscossioni solamente per euro 516,67.

4.1.2. In risposta alla nota istruttoria, il Comune ha risposto che "nel corso dell'esercizio 2017, così come in quelli precedenti ed anche in quello successivo, molte aziende ed attività economiche del territorio comunale sono entrate in crisi ed hanno attivato tutti gli istituti previsti dal codice (concordato, concordato preventivo, moratoria, ristrutturazione del credito ...)";l'ente ha dichiarato altresì che aziende del luogo hanno dichiarato fallimento e che gli uffici comunali hanno provveduto doverosamente ad emettere avvisi di accertamento nei confronti sia dei soggetti fisici che giuridici inadempienti. L'Ente ha specificato inoltre che "l'accertamento riportato in bilancio è nominale e puntuale per ogni singola entrata, cioè al fine di significare ogni singolo accertamento" e sottolinea il fatto che nel corso degli esercizi finanziari 2018 e 2019 gli incassi sul 2017 sono aumentati.

4.1.3. La indubbia oggettività dei dati sopra esposti induce peraltro la Sezione a constatare il deludente esito dell'attività di recupero dell'evasione, certamente non superate o giustificate da -non documentate allo stato- attività di recupero successive: deve sottolinearsi al riguardo che solo un'accurata e ponderata attività di previsione "a monte" e di accertamento nel corso dell'esercizio 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 eventuali 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, della Costituzione) ed imparzialità nell'azione della pubblica amministrazione (art. 97 della Costituzione), 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.

In riferimento a ciò appare chiaro che la tenuta del bilancio è suscettibile di subire una potenziale compromissione, considerato che la criticità rappresentata potrebbe determinare comunque una sensibile attenuazione della possibilità per l'Ente di far fronte alle proprie obbligazioni per il venir meno di entrate proprie.

4.1.4. 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.

4.2 Ritardi nei pagamenti della pubblica amministrazione

4.2.1. La constatazione relativa alla sopra riferita criticità, che influenza l'entità delle giacenze di cassa, appare corroborata dall'esame condotto sui dati contabili forniti dal Comune e alla conseguente verifica istruttoria afferente la

capacità di onorare tempestivamente i pagamenti afferenti le obbligazioni assunte dall'ente. Dalla documentazione versata in atti, emerge in particolare che l'indicatore annuale della tempestività dei pagamenti del Comune di Pianoro, ovvero il valore che restituisce il ritardo medio dei pagamenti effettuati dall'Amministrazione, rispetto alla scadenza, espresso in giorni (si tratta di una media ponderata all'importo delle fatture), è pari a 19 nel 2017 e a 22 nel 2018.

4.2.2 In risposta alla richiesta di chiarimenti istruttori, tesi a verificare l'adozione delle effettive misure adottate per rientrare nei tempi di pagamento previsti dalla legge, il Comune ha comunicato di aver "istruito e sensibilizzato i propri uffici sulla tempestività dei pagamenti", a partire dell'entrata in vigore del D.Lgs. 192 del 2012. Inoltre "ogni anno il Responsabile finanziario fornisce agli uffici le istruzioni operative circa la tempestività istruttoria da avere sulla coerenza e correttezza del documento ricevuto nonché l'immediata predisposizione dell'atto di liquidazione da inoltrare alla ragioneria per il tempestivo pagamento delle somme dovute per somministrazioni, forniture e appalti". L'Ente poi specifica di aver fatto un breve ricorso all'anticipazione di tesoreria nel 2017 per far fronte al pagamento di alcune spese.

Infine, l'Ente comunica che nell'esercizio 2019, l'indicatore di tempestività dei pagamenti risulta essere pari a 18 giorni (in riduzione rispetto ai 22 giorni del 2018).

4.2.3. La Sezione prende atto dei chiarimenti, anche se gli stessi appaiono allo stato intendimenti privi di riscontri tangibili che saranno ad ogni buon conto oggetto di verifica nei prossimi cicli di bilancio, e ribadisce che il mancato rispetto dei termini di pagamento comporta, per il Comune, il dovere di individuare ed attuare misure specifiche finalizzate ad assicurare il tempestivo pagamento dei creditori.

La disciplina dell'adempimento delle obbligazioni pecuniarie dei soggetti pubblici ha infatti una notevole incidenza sul sistema economico, in considerazione del ruolo di acquirenti di beni, servizi e prestazioni rivestito dalle amministrazioni pubbliche e dell'ingente quantità di risorse a tal fine impiegate.

L'importanza del fenomeno è stata recepita dalla direttiva 2011/7/UE, sia rimarcando la necessità di «un passaggio deciso verso una cultura dei pagamenti rapidi» (considerando n. 12), sia evidenziando che i «ritardi di pagamento influiscono negativamente sulla liquidità e complicano la gestione finanziaria delle imprese. Essi compromettono anche la loro competitività e

redditività quando il creditore deve ricorrere ad un finanziamento esterno a causa di ritardi nei pagamenti. Il rischio di tali effetti negativi aumenta considerevolmente nei periodi di recessione economica, quando l'accesso al finanziamento diventa più difficile» (considerando n. 3). D'altronde i tardivi pagamenti rischiano di pregiudicare anche «il corretto funzionamento del mercato interno», nonché «la competitività delle imprese e in particolare delle PMI», valori che la direttiva, all'art. 1, eleva a suoi principali obiettivi.

Il legislatore italiano, conformandosi a tale direttiva e in risposta all'ingente ammontare maturato dei debiti commerciali delle pubbliche amministrazioni, nell'ultimo decennio ha dato avvio a specifiche misure per incidere su tale patologica situazione. Del resto, la stessa giurisprudenza della Corte costituzionale, già a ridosso del recepimento della direttiva 2011/7/UE, ha sottolineato la gravità del problema, evidenziando che «il pagamento dei debiti scaduti della pubblica amministrazione è obiettivo prioritario [...] non solo per la critica situazione economica che il ritardo ingenera nei soggetti creditori, ma anche per la stretta connessione con l'equilibrio finanziario dei bilanci pubblici, il quale viene intrinsecamente minato dalla presenza di situazioni debitorie non onorate tempestivamente» (sentenza n. 250 del 2013). Va infatti considerato anche il rilevante tema dell'esposizione debitoria per interessi passivi per ritardati pagamenti che, in considerazione anche del loro specifico e oneroso criterio di calcolo, riduce le effettive risorse da destinare alle finalità istituzionali.

Nello specifico le misure adottate dal legislatore italiano hanno in tempi più vicini imposto limiti più stringenti ai tempi di pagamento, a seguito del decreto legislativo 9 novembre 2012, n. 192 (Modifiche al decreto legislativo 9 ottobre 2002, n. 231, per l'integrale recepimento della direttiva 2011/7/UE relativa alla lotta contro i ritardi di pagamento nelle transazioni commerciali, a norma dell'articolo 10, comma 1, della legge 11 novembre 2011, n. 180). In dipendenza di ciò, la Sezione sottolinea che le disposizioni 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.

La complessiva disciplina recata, si presenta, pertanto, particolarmente rigorosa, a tutela della tempestività nei pagamenti ai creditori.

4.2.4. 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 viepiù 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.

5. Gestione del fondo pluriennale vincolato – Fal e Fpv

5.1. La corretta composizione del risultato di amministrazione risente, ai sensi del citato art. 186 del Tuel, anche della indicazione dei dati contabili relativi al fondo pluriennale vincolato, dal cui esame risultano incongruenze nelle rappresentazioni contenute nei diversi documenti contabili dell'anno 2017. In particolare, dalle acquisizioni istruttorie emergevano contabilizzazioni del Fondo anzidetto che erano palesemente influenzate dalla iscrizione a bilancio delle poste afferenti il Fal, cui il Comune era ricorso nel frattempo per le finalità contemplate dal DL 35/2013 e in cui i profili anzidetti di crisi di liquidità avevano trovato temporanea soluzione con il ricorso allo strumento dell'anticipazione di liquidità.

Lo scrutinio della Sezione è stato volto quindi all'esatta individuazione non solo dei flussi finanziari, ma anche dei crediti e dei debiti coinvolti nel necessario bilanciamento economico-finanziario che incidono in via necessariamente ed ontologicamente articolata su più esercizi finanziari nella composizione del Fondo pluriennale vincolato (Corte cost. n.6/2017). Alla base della anzidetta verifica, deve essere tenuta in conto la circostanza di carattere generale secondo cui le operazioni di copertura non possono essere mai disgiunte dai profili giuridici delle componenti attive e passive per evitare che la manovra di bilancio consenta l'autorizzazione, non solo nel bilancio annuale, ma anche in quello pluriennale, di spese in assenza della prescritta copertura finanziaria.

Cio' in quanto il Fondo pluriennale vincolato è espressamente finalizzato sul piano diacronico ad assicurare appropriate garanzie – sotto il profilo della prudenza – al perseguimento e alla salvaguardia degli equilibri di bilancio (Corte

cost. n.247/2017): parimenti, sotto altro profilo, attinente alla corretta determinazione della liquidità a disposizione dell'ente, è noto che una errata contabilizzazione dell'anticipazione di liquidità potrebbe migliorare in maniera fittizia il risultato di amministrazione provocando un indebito incremento della capacità di spesa dell'ente locale, e violando di conseguenza l'equilibrio strutturale del bilancio (Corte cost. n. 4/2020).

5.1.1. In relazione a quanto sopra, la Sezione rileva che dall'allegato a) Risultato di amministrazione relativo al consuntivo 2017, non risulta iscritto nei documenti contabili alcun fondo anticipazione di liquidità concessa al Comune ai sensi dell'art. 1, comma 13, del decreto-legge n. 35/2013. In risposta alla richiesta istruttoria il Comune ha comunicato che negli esercizi 2013 e 2014 ha fatto ricorso all'anticipazione di liquidità con Cassa Depositi e Prestiti ai sensi del D.L. 35/2013 poi D.L. 66/2014, iscrivendo il rimborso della quota capitale in un'unica voce di spesa e provvedendo a pagare su residuo il rimborso delle quote capitale.

Da quanto riportato nella prima risposta ad istruttoria, è emerso altresì che solamente nel progetto di bilancio 2020/2022 in fase di approvazione l'Ente "ha provveduto alla costituzione del fondo anticipazione di liquidità finanziato con avanzo presunto come dettato dal principio contabile 4/2 al D.lgs. 118/2011 al punto 3.20 bis che norma il caso di specie".

5.1.2 I chiarimenti forniti dal Comune con una seconda risposta istruttoria non avevano in ogni caso consentito alla Sezione di superare i rilievi formulati, ingenerando forti perplessità circa la effettiva e reale sussistenza di - necessari e richiesti dalla normativa- meccanismi di sterilizzazione della uscita collegati all'accensione di detta anticipazione di liquidità e sulla sua (eventualmente illegittima) influenza in termini di espansione della capacità di spesa, mediante l'alimentazione del Fondo Pluriennale vincolato .

5.1.2.1 In sede di audizione, in data 10 settembre 2020, è stato richiesto inoltre al Comune di fornire chiarimenti circa le motivazioni in virtù delle quali aveva valutato di fare ricorso all'anticipazione di liquidità D.L. 35/2013. Il Comune ha specificato con nota prot. 16.318 del 15 settembre 2020 che tale necessità è derivata "dalla congiuntura di crisi economica generale per cui le imprese, in difficoltà per l'accesso al credito bancario hanno bisogno di una velocizzazione dei tempi di pagamento dei debiti arretrati". Dalla stessa nota di risposta emerge che "a seguito del D.L. 35/2013, il Comune di Pianoro

verifica i debiti certi, liquidi ed esigibili al 31/12/2012 e rileva 937.000,00 euro di debiti pregressi nei confronti dei fornitori ma soprattutto nei confronti della Asl". L'Ente ha dichiarato di essersi trovato in forte carenza di liquidità nel periodo 2011/2013 perché molte aziende del territorio erano entrate in crisi per cui "si è provveduto ad attivare tutti gli istituti previsti dalla normativa tributaria (concordato, concordato preventivo, moratoria, ristrutturazione del credito...), così come altrettante aziende Pianoresi hanno dichiarato fallimento". Le stesse considerazioni, riferisce l'Ente, sono state fatte nel 2014, anno in cui si è fatto ricorso all'anticipazione di liquidità per euro 521.000,00.

5.1.2.2 In occasione della stessa audizione del 10 settembre 2020, la Sezione ha chiesto di fornire ulteriori chiarimenti sulla contabilizzazione dell'anticipazione di liquidità, ed in particolare di dimostrare che le incongruenze risultanti tra alcuni documenti contabili inerenti alla gestione del fondo pluriennale vincolato non avessero alterato gli equilibri di bilancio, generando una indebita espansione della spesa.

A seguito di detta audizione, il Comune (nota prot. 16.318/2020), ha fornito ulteriori dettagli circa la contabilizzazione dell'anticipazione di liquidità, specificando le modalità ante e post armonizzazione di iscrizione delle poste contabili. L'Ente ha precisato che negli esercizi 2013 e 2014 "si è proceduto ad iscrivere l'entrata da anticipazione di liquidità per l'intero importo erogato al titolo V dell'entrata "Entrate da accensione di prestiti" e la spesa di pari importo al titolo III Spese per rimborso di prestiti". Il Comune ha specificato inoltre che "l'operazione è completamente a pareggio per cui non ha generato alcun avanzo di amministrazione".

L'Ente ha riferito inoltre che, nel 2015, in seguito al riaccertamento straordinario dei residui, "gli impegni per la restituzione dell'anticipazione di liquidità sono stati imputati agli esercizi in cui le obbligazioni vengono a scadere", utilizzando lo strumento del fondo pluriennale vincolato, tenendo conto dell'orientamento della Corte Conti Toscana con delibera n. 408 del 14/10/2015. Inoltre "al fine di mantenere l'originaria neutralità finanziaria il FPV per restituire anticipazione di liquidità viene iscritto al titolo IV della spesa (Rimborso prestiti)".

A tal proposito l'Ente, con nota prot. 16.318 del 15 settembre 2020, ha peraltro rappresentato che "il programma di contabilità, trattandosi di reiscrizioni da esigibilità di impegni destinati alla restituzione di prestiti, non

permette di cambiare il titolo da cui derivano gli impegni originari. Ciò comporta che nel prospetto relativo agli equilibri di bilancio allegato al rendiconto viene riportata solo la parte capitale restituita nell'anno."

Dalla stessa nota 16.318/20 risulta che nell'esercizio 2018, alla luce del problema informatico appena richiamato, l'Ente ha quindi provveduto, nell'ultima variazione di bilancio a riportare il fondo pluriennale vincolato in competenza "per cui a seguito di tale operazione, il fondo pluriennale vincolato in entrata copre un impegno sul titolo IV di spesa". Risulta ancora dalla stessa nota di risposta che nel 2019, a seguito di passaggio di consegne per pensionamento della responsabile di ragioneria, l'Ente ha proseguito a pagare le quote a scadenza sul residuo 2018.

La richiamata nota mette in evidenza inoltre che "a rendiconto 2019 viene ridotto il residuo 2018 da cui si genera avanzo vincolato già applicato come presunto al bilancio 2020 per la costituzione del FAL ", dichiarando altresì che "a rendiconto 2020 si provvederà a costituire l'accantonamento a FAL generato dallo stanziamento non impegnato nell'apposita voce di bilancio nella missione 20 titolo IV di spesa".

5.1.2.3 Con riferimento alla gestione del fondo pluriennale vincolato, nella prima risposta ad istruttoria, il Comune riferisce di aver gestito l'anticipazione di liquidità, "costituendo fondo pluriennale vincolato di parte corrente, in ottemperanza al principio di competenza finanziaria potenziata imputando la spesa per la quota capitale negli esercizi in cui le obbligazioni andavano in scadenza diventavano esigibili, in particolare si fecero su programma di contabilità le scritture delle reimputazioni delle quote fino all'esercizio 2033, anno di estinzione del finanziamento". Dalla nota emerge altresì che tale registrazione per un problema informatico ha generato incongruenze in alcuni prospetti. Da quanto riferito dall'Ente, "la quota capitale mutui anticipazione liquidità" ammonta ad euro 1.022.262,60.

L'Ente precisa che "a fine esercizio 2018, alla luce del problema informatico rilevato ha provveduto a ricostruire il residuo passivo per il debito residuo dei mutui da anticipazione di liquidità e nel progetto di bilancio 2020/2022, in fase di approvazione, ha provveduto alla costituzione del fondo di anticipazione liquidità".

Il Comune ha sottolineato al riguardo che gli equilibri di bilancio sarebbero stati comunque rispettati, indipendentemente dal problema

informatico e ha allegato i prospetti sugli equilibri di bilancio con il FPV rappresentato correttamente in entrata e in spesa per gli esercizi 2016, 2017 e 2018.

Con riferimento al trend del fondo pluriennale vincolato di parte capitale anni 2015 – 2020, l'Ente ha precisato ulteriormente che "il fondo pluriennale vincolato generato dall'anticipazione di liquidità ha finanziato esclusivamente la restituzione delle quote capitale della stessa anticipazione. Con riferimento agli investimenti, le risorse economiche messe in campo, sono state destinate ad interventi annuali di manutenzione straordinaria, programmati nel primo quadrimestre di ogni singolo anno e totalmente realizzati e conclusi nell'anno stesso".

In particolare, per gli anni 2013 e 2014 il Comune dichiara di avere contabilizzato l'anticipazione di liquidità iscrivendo l'entrata da anticipazione di liquidità per l'intero importo erogato al titolo V dell'entrata "Entrate da accensione di prestiti" e la spesa di pari importo al titolo III Spese per rimborso di prestiti". Come precisato dall'ente l'operazione è a pareggio, non genera avanzo né ha l'effetto di dilatare la spesa. La verifica operata dalla Sezione dimostra dunque che nel caso specifico l'operazione è neutra.

Per ciò che concerne l'esercizio 2015, a seguito dell'armonizzazione, il Comune afferma di aver "stralciato il residuo iscritto al titolo III (rimborso di prestiti) e ha riscritto il rimborso dell'anticipazione nelle varie annualità utilizzando il meccanismo del FPV come suggerito dalla Corte Conti Toscana con deliberaz. n. 408/2015". La Sezione osserva che nella specie si tratta di un utilizzo non corretto del FPV in quanto applicato ad un caso non normato dal legislatore, ma il cui effetto comunque è quello di non espandere la spesa. La verifica operata dalla Sezione al riguardo ha pertanto dimostrato che non vi è alcuna alterazione degli equilibri, né indebita dilatazione delle uscite non correlate all'entrata.

Successivamente il Comune nell'anno 2018 ha riportato lo stanziamento FPV a competenza (per un errore del programma), mentre nel 2019 il Comune ha pagato la restituzione dell'anticipazione di liquidità sull'impegno mantenuto a residui 2018. Anche in questo caso, una siffatta operazione, che pure contabilmente non è corretta, ha comunque, secondo la verifica operata dalla Sezione sui dati contabili, l'effetto di non generare una indebita espansione della spesa.

5.1.3. In proposito, la Sezione, con riferimento alla corretta contabilizzazione nei bilanci degli enti locali soggetti alle regole dell'armonizzazione contabile, dell'anticipazione di liquidità di cui al d.l. n. 35 del 2013, ritiene comunque di richiamare quanto specificato dalla deliberazione della Sezione delle autonomie N. 33/SEZAUT/2015/QMIG la quale sottolinea che *"l'impegno relativo al piano d'ammortamento non potrebbe essere finanziato con apposito accantonamento al FPV, giacchè mancherebbe quel nesso funzionale tra le risorse accertate nel 2012 e/o in quelle precedenti (con riferimento al d.l. 35/2013) e la spesa non ancora esigibile risultante dal piano d'ammortamento che ne giustificherebbe il collegamento. L'impegno riguardante il rimborso dell'anticipazione va imputato, quindi, ai singoli bilanci degli esercizi successivi in cui vengano a scadenza le obbligazioni giuridiche passive corrispondenti alle rate di ammortamento annuali. La relativa copertura finanziaria va assunta invece, sin dal primo esercizio sulle risorse correnti di competenza a tal fine appositamente individuate ex novo ovvero rese disponibili per una riduzione della spesa"*.

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 - 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 costituzionale, sentenza n. 247 del 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 costituzionale, 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) (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.

La reimputazione al solo primo esercizio dei residui passivi coperti dal fondo pluriennale vincolato, o fattispecie analoghe riferite ad un arco temporale fittizio, evidenziano una carenza di programmazione e una conseguente grave

irregolarità contabile nell'applicazione del principio di competenza finanziaria potenziata, in quanto l'esigibilità del residuo passivo non è stata determinata correttamente.

5.1.4. Se quindi pure il Comune ha fatto applicazione incorretta delle nuove regole della contabilità armonizzata ai fini della contabilizzazione dell'anticipazione di liquidità, le acquisizioni istruttorie dimostrano che la spesa non si è indebitamente espansa.

In altri termini, sia l'utilizzo del PFV sia il mantenimento del residuo non producono il miglioramento in modo fittizio del risultato di amministrazione né provocano un illegittimo incremento della capacità di spesa dell'ente locale, violando l'equilibrio strutturale del bilancio (Corte cost. 4/2020).

La Sezione ribadisce peraltro l'importanza della corretta applicazione della normativa e dei principi contabili che disciplinano l'intera materia contabile degli enti locali, 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.

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

6.1. 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 costituzionale n. 274/2017), così che la loro sottostima, ove disvelata, evidenziando un miglioramento fittizio del risultato di amministrazione e in tal modo violando l'equilibrio strutturale del bilancio e provocando un indebito incremento della capacità di spesa dell'ente locale (Corte cost. sent. n. 4/2020), conduce alla emersione di un disavanzo sostanziale di amministrazione.

L'approfondimento svolto sui contenuti del questionario restituisce un quadro istruttorio caratterizzato da una potenziale 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*).

6.2 Fondo contenzioso e altri fondi rischi

6.2.1. Dalle risultanze istruttorie, emerge in particolare che l'Ente non ha provveduto ad alcun accantonamento per contenzioso. Nell'allegato a) di cui al d. lgs 118/2011 risulta infatti che non è stata accantonata alcuna somma, secondo le modalità previste dal principio applicato alla contabilità finanziaria al punto 5.2 lett. h) per il potenziamento di potenziali oneri derivanti da sentenza, in quanto "nessun indicatore e/o informazione conosciuta, lasciava intravedere tale esigenza".

6.2.2. La Sezione – anche in relazione alle dimensioni e alla struttura dell'Ente che sembrano indurre alla naturale perplessità circa quanto viene riportato – evidenzia l'esigenza sottesa alla istituzione del predetto fondo cautelativo.

Per ciò che concerne il Fondo rischi, la Sezione, preliminarmente, prende atto delle affermazioni contenute nella risposta, ed esprime perplessità circa 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. 118/2011 – disposizioni in materia di armonizzazione dei sistemi contabili – prevede, tra l'altro, la costituzione di un apposito fondo per far fronte ad oneri derivanti da sentenza. Vengono sostanzialmente indicate due ipotesi sulle quali fondare la costituzione di tale fondo:

- quando a seguito di contenzioso l'ente abbia una "significativa probabilità di soccombere";

- quando a seguito di sentenza non definitiva e non esecutiva l'ente sia condannato al "pagamento di spese".

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

La Sezione delle Autonomie con la deliberazione n. 9/2016/Inpr ha sottolineato a tale proposito "che il principio contabile applicato della contabilità finanziaria introduce come fondo rischi nel caso in cui l'ente, a seguito di

contenzioso in cui ha significative probabilità di soccombere, o di sentenza non definitiva e non esecutiva, sia condannato al pagamento delle spese.

Essendo l'obbligazione passiva condizionata al verificarsi di un evento (l'esito del giudizio o del ricorso), non è possibile impegnare alcuna spesa. In tale situazione l'ente è tenuto ad accantonare le risorse necessarie per il pagamento degli oneri previsti dalla sentenza, stanziando nell'esercizio le relative spese che, a fine esercizio, incrementeranno il risultato di amministrazione, che dovrà essere accantonato per la copertura delle eventuali spese derivanti dalla sentenza definitiva. In occasione della prima applicazione del principio della contabilità finanziaria l'ente deve aver operato una ricognizione del contenzioso formatosi negli esercizi precedenti. Il principio contabile prevede che, in presenza di contenzioso di importo particolarmente rilevante, l'accantonamento annuale possa essere ripartito, in quote uguali, tra gli esercizi considerati nel bilancio di previsione o a prudente valutazione dell'ente. L'organo di revisione dell'ente deve provvedere a verificare la congruità degli accantonamenti. Resta fermo l'obbligo di accantonare, nel primo esercizio considerato nel bilancio di previsione, il fondo riguardante il nuovo contenzioso formatosi nel corso dell'esercizio precedente.

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

È accertato infatti che una delle cause del rischio di squilibri strutturali del bilancio è rappresentata da sentenze che determinano per l'ente l'insorgere di oneri di rilevante entità finanziaria e che il bilancio non riesce ad affrontare con risorse disponibili nell'anno o nel triennio di riferimento del bilancio (art. 193 del Tuel). La nota integrativa, allegata al bilancio, deve, anche nel caso del "fondo contenziosi", curare particolarmente l'indicazione dei criteri che sono stati adottati per pervenire alla decisione di accantonamento al "fondo rischi" e fornire valutazioni sulla gestione complessiva dei rischi da contenzioso per l'ente.

Tali valutazioni devono riguardare in modo particolare l'incidenza che il contenzioso in essere può avere sugli equilibri attuali e futuri del bilancio e della

gestione e sulla capacità da parte dell'ente di fare fronte agli oneri che potrebbero insorgere dagli esiti dei giudizi in corso".

Più recentemente la Sezione delle Autonomie con deliberazione n. 14/2017/Inpr contenente "Linee di indirizzo per la relazione dei revisori dei conti dei comuni, delle città metropolitane e delle province sui bilanci di previsione 2017-2019 per l'attuazione dell'art. 1 comma 166 e seguenti della legge 23 dicembre 2005 n. 266", volte a fornire agli enti utili indicazioni di principio e operative su alcuni profili di particolare rilevanza per la corretta programmazione e gestione del bilancio di previsione 2017-2019, ha peraltro sottolineato: "particolare attenzione deve essere riservata alla quantificazione degli altri accantonamenti a fondi, ad iniziare dal Fondo contenzioso, legato a rischi di soccombenza su procedure giudiziarie in corso. Risulta essenziale procedere ad una costante ricognizione e all'aggiornamento del contenzioso formatosi per attestare la congruità degli accantonamenti, che deve essere verificata dall'Organo di revisione. Anche in questo caso, la somma accantonata non darà luogo ad alcun impegno di spesa e confluirà nel risultato di amministrazione per la copertura delle eventuali spese derivanti da sentenza definitiva, a tutela degli equilibri di competenza nell'anno in cui si verificherà l'eventuale soccombenza".

La quota accantonata a consuntivo nel risultato di amministrazione per "fondo rischi e spese", ai sensi del D.lgs. n. 118/2011, All. 4/2, § 9.2, è determinata, tra l'altro, da «accantonamenti per le passività potenziali».

Il concetto di "passività potenziale", in assenza di definizione specifica da parte dei principi contabili medesimi di cui al D.lgs. n. 118/2011, è una nozione che può certamente ricavarsi dagli standard nazionali e internazionali in tema di contabilità, ed in particolare dallo IAS 37 e dall'OIC 31 (prima OIC n. 19) che costituiscono l'analogo strumento tecnico previsto dalla contabilità economica.

Si tratta, infatti, di un'obbligazione passiva possibile la cui consistenza deriva da eventi passati e la cui esistenza sarà confermata dal verificarsi o meno di uno o più eventi futuri e incerti, non totalmente sotto il controllo del Comune medesimo.

Per altro verso, l'obbligazione si riferisce a situazioni già esistenti alla data di bilancio, ma caratterizzate da uno stato d'incertezza il cui esito dipende dal verificarsi o meno di uno o più eventi in futuro; tale stato di incertezza è

espresso algebricamente dal c.d. coefficiente di rischio, che deve essere stimato dal soggetto che redige il bilancio in base alle situazioni concrete e quindi motivato. Sulla base di tale valutazione, moltiplicando il coefficiente con l'ammontare della passività potenziale (il cui ammontare emerge come determinato) si determina l'accantonamento. Nello stesso senso si può citare l'IPSAS n. 19, § 20 e ss.

A conferma della sintonia sul concetto di passività potenziale elaborato dalla perizia professionale (e codificato negli IAS e OIC e IPSAS) e principi contabili applicati (norme giuridiche a tutti gli effetti), si può richiamare la disciplina prevista per l'accantonamento per lo specifico rischio "spese legali", vale a dire per fare fronte agli oneri previsti da «contenzioso in cui ha significative probabilità di soccombere, o di sentenza non definitiva e non esecutiva», che poi confluisce nel fondo rischi e spese, come sopra illustrato (All. 4/2, § 5.2. lett. h del D. Lgs. n. 118/2011).

In tali casi, si è in presenza di una obbligazione passiva condizionata al verificarsi di un evento (l'esito del giudizio o del ricorso), con riferimento al quale non è possibile impegnare alcuna spesa, ma per cui i principi contabili ritengono necessario, e non facoltativo, l'accantonamento a fondo rischi.

A tal fine diviene assolutamente necessario accantonare le somme relative ai fini della costituzione del fondo rischi, sia per la significativa probabilità di soccombere, che, a maggior ragione, per l'esistenza di sentenze non definitive e non esecutive in cui l'ente sia condannato al pagamento di spese. Ciò in quanto, la finalità è quella di non fare trovare l'Ente sguarnito nel momento in cui l'evento negativo che si è ritenuto probabile dovesse realizzarsi e comportare il pagamento di spese, sia legali che risarcitorie: la finalità è altresì quella di preservare gli equilibri di bilancio, e richiederà quindi uno sforzo supplementare sul versante gestionale da parte dell'Ente volto a declinare in modo appropriato le esigenze sottese alla corretta applicazione dei principi contabili.

6.2.3 In conclusione, si ribadisce che la situazione del contenzioso, in essere e/o potenziale, deve essere necessariamente illustrata e analizzata dall'Ente nella relazione allegata ai documenti programmatori, nonché specificamente monitorata dall'Organo di Revisione, che attesterà la congruità dei relativi accantonamenti, in particolare nel risultato di amministrazione a

rendiconto, secondo quanto indicato dalla delibera di Sezione Autonomie n. 14/2017/Inpr.

6.3 La Sezione richiama conclusivamente l'Ente, ad una corretta collocazione di tali fondi nella parte accantonata del risultato d'amministrazione in relazione a quanto disposto al punto 5.2 del principio contabile applicato concernente la contabilità finanziaria. L'importanza della "trasparente, corretta, univoca, sintetica e inequivocabile indicazione del risultato di amministrazione e delle relative componenti di legge" (Corte cost., sent. n. 274/2017), in conformità alla distinzione "in fondi liberi, fondi vincolati, fondi destinati agli investimenti e fondi accantonati" a norma dell'art. 187 del d.lgs. n. 267/2000, al fine di permettere il controllo sul rispetto dei principi dell'equilibrio e della sana gestione finanziaria del bilancio, si coniuga con l'esigenza di operare il corretto accantonamento di dette poste, alimentandole in modo sufficiente e permanente, in ossequio ai principi dell'equilibrio e della copertura economica (art.81 Cost.).

7. Mancanza di un sistema informativo che consenta di rilevare i rapporti finanziari, economici e patrimoniali tra l'Ente locale e le società partecipate

7.1. Dall'esame del questionario sul rendiconto 2017 risulta inoltre che il comune di Pianoro non dispone di un sistema informativo che consenta di rilevare i rapporti finanziari, economici e patrimoniali tra l'ente locale e le proprie società partecipate.

7.2. In proposito, la Sezione ritiene opportuno segnalare il mancato rispetto delle disposizioni normative previste dall'art. 147-*quater* del tuel, introdotte dall'anno 2015 per gli enti locali con popolazione superiore a 15.000 abitanti ed invita il Comune ad adeguarsi in merito. Il disposto normativo prevede infatti che l'ente locale debba definire un sistema di controlli sulle società partecipate, secondo la propria autonomia organizzativa, individuando pertanto le strutture responsabili di detti controlli. L'amministrazione definisce preventivamente gli obiettivi gestionali a cui deve tendere la società partecipata, secondo parametri qualitativi e quantitativi, e organizza un idoneo sistema informativo finalizzato a rilevare i rapporti finanziari tra l'ente proprietario e la società, la situazione contabile, gestionale e organizzativa della società, i contratti di servizio, la qualità dei servizi, il rispetto delle norme di legge sui vincoli di finanza pubblica. Infine, sulla base delle informazioni

precedenti, l'ente locale effettua il monitoraggio periodico sull'andamento delle società non quotate partecipate, analizza gli scostamenti rispetto agli obiettivi assegnati e individua le opportune azioni correttive, anche in riferimento a possibili squilibri economico-finanziari rilevanti per il bilancio dell'ente.

7.3. La Sezione sottolinea che l'esistenza di un sistema informativo come sopra esposto consentirebbe di addivenire ad una puntuale riconciliazione delle partite debitorie e creditorie con i propri organismi partecipati assicurando, di conseguenza, trasparenza e veridicità delle risultanze di bilancio e richiama il Comune al pieno adempimento all'obbligo normativo di cui all'art. 11, comma 6, lettera j) del d.lgs. 118/2011, che prevede, in caso di discordanze, l'obbligo per l'ente locale di adottare "senza indugio, e comunque non oltre il termine dell'esercizio finanziario in corso, i provvedimenti necessari ai fini della riconciliazione delle poste debitorie e creditorie".

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 Pianoro:

- accerta la non corretta osservanza dei principi in tema di armonizzazione contabile, che, funzionali al rispetto degli equilibri di bilancio presidiati dagli articoli 81 e 97 Cost., possono essere vulnerati - nella gestione risultante dall'esame sulla documentazione inerente al rendiconto per l'esercizio 2017 svolto da questa Sezione - dalle criticità sopra evidenziate, determinando inoltre una situazione di potenziale fragilità degli equilibri di bilancio;

- prescrive che l'Ente, al fine di adeguarsi alle indicazioni circa la corretta contabilizzazione dell'accantonamento del Fondo anticipazione di liquidità ex d. l. n. 35/2013 e ss., dovrà produrre entro 10 giorni dall'approvazione della delibera di rendiconto un'apposita relazione da parte del Sindaco, del responsabile del servizio finanziario e dell'organo di revisione che attesti l'avvenuta osservanza delle suddette disposizioni;

- richiama comunque l'organo di revisione, in relazione alle criticità riscontrate, ad una puntuale e attenta vigilanza sulla regolarità contabile, finanziaria ed economico-patrimoniale della gestione dell'Ente per il rispetto degli equilibri di bilancio e della normativa vigente, anche in riferimento ai doveri, compendati in termini generali dalla previsione dell'art. 147-*quinquies*

del Tuel, di attestazione di congruità delle poste di bilancio funzionali al perseguimento degli equilibri di bilancio;

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

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

Così deliberato in Bologna, nella camera di consiglio del 6 novembre 2020.

Il presidente

(Marco Pieroni)

(firmato digitalmente)

Il relatore

(Tiziano Tessaro)

(firmato digitalmente)

Depositata in segreteria il giorno coincidente con la data della firma digitale apposta

Il Funzionario preposto

(Broccoli Rossella)

(firmato digitalmente)