

Deliberazione n. 59 /2019/PRSE



Corte dei Conti

SEZIONE REGIONALE DI CONTROLLO PER L'EMILIA-ROMAGNA

composta dai magistrati:

| | |
|--------------------------|------------------------|
| dott. Marco Pieroni | presidente |
| dott. Massimo Romano | consigliere |
| dott. Paolo Romano | consigliere |
| dott. Tiziano Tessaro | consigliere (relatore) |
| dott. Federico Lorenzini | primo referendario |

**Adunanza del 16 ottobre 2019
Comune di Castellarano (RE)
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, decreto legge 10 ottobre 2012, n. 174, convertito, con modificazioni, dalla legge 213 del 7 dicembre 2012;



[Handwritten signature]

VISTA la legge 27 dicembre 2017 n. 205;

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

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

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

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

ESAMINATE la relazione sul rendiconto di gestione per l'esercizio finanziario 2017 redatta dall'Organo di Revisione del **Comune di CASTELLARANO (RE)**;

VISTA l'ordinanza del Presidente n. 49 del 15 ottobre 2019 di convocazione della Sezione per l'odierna seduta;

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 offerte con le precedenti deliberazioni 6/SEZAUT/2017/INPR, n. 4/2015/INPR, n. 31/2015/INPR e n. 32/2015/INPR relative a istituti centrali per la nuova contabilità quali il riaccertamento straordinario dei residui attivi e passivi, il Fondo pluriennale vincolato e il Fondo crediti di dubbia esigibilità.

Particolare rilevanza per i controlli della Sezione assume, nell'ambito del processo di armonizzazione contabile, l'adozione, dal 2017, della contabilità economico patrimoniale, ormai obbligatoria per tutti gli enti territoriali, anche ai fini dell'adozione, dal 2018, del bilancio consolidato degli enti territoriali con i loro organismi partecipati. Tale traguardo segna un significativo potenziamento degli strumenti informativi e di valutazione a disposizione degli enti e delle collettività amministrate, ma anche l'attuazione definitiva di un sistema di contabilità integrata, richiesto dalla direttiva 2011/85/UE.

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

Occorre precisare, che, in ossequio alla natura dinamica del controllo



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

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

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

Va preliminarmente sottolineato che il Comune di Castellarano, con deliberazione consiliare del 25 giugno 2013, n. 45, aveva approvato un piano di riequilibrio finanziario pluriennale, decorrente dall'esercizio 2013.

I problemi finanziari dell'Ente erano emersi nel corso dell'anno 2011 e si erano rivelati in tutta la loro gravità nel 2012, a seguito di una ricognizione delle scritture contabili da parte del responsabile del servizio finanziario subentrato in seguito alle dimissioni del precedente titolare; tali problemi erano frutto di diverse e reiterate irregolarità contabili (in particolare, l'iscrizione in bilancio di residui attivi già riscossi o sovrastimati ed il costante ricorso ad anticipazioni di tesoreria non restituite a fine esercizio e non contabilizzate a consuntivo).

A seguito di approvazione del rendiconto per l'anno 2012, era stato rilevato un disavanzo di amministrazione pari ad euro 5.819.983,77 che, unitamente ad una notevole carenza di liquidità, aveva reso necessario il ricorso alla procedura di riequilibrio.

Con deliberazione del 20 novembre 2013, n. 275, questa Sezione, tenuto conto del parere del Collegio dei revisori e della relazione della Commissione istituita presso il Ministero dell'interno, aveva giudicato il Piano di riequilibrio finanziario presentato dal Comune *de quo* conforme al contenuto prescritto dall'art. 243-bis del tuel, nonché congruo ai fini del riequilibrio finanziario.

Al termine dell'esercizio 2016, con 5 anni di anticipo rispetto alla decorrenza prevista, l'Ente ha completato il rientro dal disavanzo chiudendo la procedura di riequilibrio finanziario pluriennale come certificato da questa Sezione con deliberazione n.141/PRSP/2017.

Nell'esercizio qui considerato, il fondo di cassa al 31/12/2017 ammonta ad € 6.155.067,92 e la rigidità strutturale di bilancio (Incidenza spese rigide - disavanzo, personale e debito - su entrate correnti) si attesta al 35,56 %.

L'approfondimento svolto sui contenuti del questionario restituisce un quadro istruttorio caratterizzato da una non sempre puntuale applicazione dei principi dell'armonizzazione contabile, suffragato dalle criticità di seguito esposte.

1.Fondo cassa vincolato di importo modesto

1.1 Dalla documentazione acquisita emerge che l'Ente, al 31 dicembre 2017, a fronte di un fondo cassa complessivo progressivamente in crescita (da 2.824.734,99 nel 2015 ad € 6.155.067,92 nel 2017), presentava una giacenza vincolata di importo esiguo (€1.015,00), tale da destare perplessità in riferimento alla corretta applicazione dei dettami di cui al principio contabile applicato concernente la contabilità finanziaria (punto 10.6), approvato con d.lgs. n. 118/2011 modificato e integrato dal d.lgs. n. 126/2014.

1.2 In proposito, la Sezione rammenta e sottolinea l'importanza, in termini generali, ai fini dell'attenuazione del rischio di emersione di futuri squilibri di bilancio, della corretta apposizione di vincoli alle entrate riscosse, nonché della relativa osservanza nella successiva gestione (che, fisiologicamente, può investire vari esercizi finanziari). L'esigenza che le risorse vincolate giacenti in cassa non siano distolte dalla loro originaria destinazione (impressa dalla legge o dalla volontà di terzi finanziatori) traspare chiaramente nell'art. 195 del TUEL che, nell'ammettere deroghe al vincolo di destinazione di tali risorse, pone, tuttavia, vari limiti, quantitativi e procedimentali, nonché, dopo la novella apportata dal decreto legislativo 10 agosto 2014, n. 126, la necessità che i movimenti di utilizzo e di reintegro delle somme vincolate siano oggetto di registrazione contabile secondo le modalità indicate nel Principio applicato della contabilità finanziaria (si rinvia, per approfondimenti, alla



deliberazione della Sezione delle autonomie della Corte dei conti, n. 31/2015/INPR). A tal fine, l'art. 180 del d.lgs. n. 267 del 2000 prescrive, alla lett. d), che l'ordinativo di incasso riporti, fra le altre annotazioni, "gli eventuali vincoli di destinazione delle entrate derivanti da legge, da trasferimenti o da prestiti". Allo stesso modo, il successivo art. 185 impone, alla lett. i), che anche i mandati di pagamento attestino "il rispetto degli eventuali vincoli di destinazione stabiliti per legge o relativi a trasferimenti o ai prestiti".

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

2. Gestione del fondo pluriennale vincolato

2.1 Dall'esame del prospetto allegato b) al rendiconto 2017 - composizione per missioni e programmi del fondo pluriennale vincolato, è emerso che tutti i residui passivi coperti dal fondo pluriennale vincolato (di seguito, FPV) sono stati reimputati al solo esercizio 2018; l'orizzonte previsionale, limitato ad una sola annualità, ha suscitato qualche dubbio in merito alla capacità programmatica dell'ente. Inoltre, dalla verifica analitica effettuata sulle risultanze contabili ed in particolare sul prospetto di cui sopra, allegato al rendiconto 2018, è emerso che, a fronte di un importo complessivo del Fondo al 31 dicembre 2017 di € 308.868,13, corrispondente a residui passivi tutti reimputati al solo esercizio 2018, gli impegni risultano: per € 141.548,98 coperti da FPV, per € 30.520,92 riaccertati nel corso dell'esercizio 2018 (cd. economie di impegno) e per € 136.798,23 rinviati all'esercizio 2019 e successivi; tale riscontro, che evidenzia come una significativa quota (circa il 44%) dell'importo coperto da FPV e imputato al 2018, sia stato ulteriormente reimputato agli esercizi successivi, conferma le suscitate perplessità.

2.2 La Sezione sottolinea che il principio della competenza potenziata prevede che il fondo pluriennale vincolato sia uno strumento di rappresentazione e previsione delle spese pubbliche territoriali che evidenzia con trasparenza ed attendibilità il procedimento di impiego delle risorse acquisite

dall'ente che richiedono un periodo di tempo ultrannuale per il loro effettivo utilizzo; in quest'ottica, ai fini di una verifica della congruità della formazione del fondo pluriennale, assume valore strategico la sussistenza e l'aggiornamento del cronoprogramma della spesa che indichi gli esercizi in cui l'obbligazione giuridica andrà a scadere e diverrà esigibile e per la redazione del cronoprogramma è necessaria un'attenta regolamentazione dell'attività amministrativa dell'Ente.

Va inoltre ricordato che lo scopo del fondo pluriennale vincolato - come risultante dal d.lgs. n. 118/2011, da cui emerge una "definizione identitaria univoca dell'istituto, la cui disciplina è assolutamente astretta dalla finalità di conservare la copertura delle spese pluriennali" è di offrire copertura alle obbligazioni e agli impegni legittimamente assunti dall'ente territoriale e pertanto il vincolo pluriennale è rivolto alla conservazione delle risorse necessarie per onorare le relative scadenze finanziarie (Corte costituzionale, sentenza n. 247 del 2017, comma 9). 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, sentenza 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 costituzionale, Sentenza 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. sentenza n. 247/2017, comma, 9.1).

Il vero significato del Fondo pluriennale vincolato è dunque programmatico e di controllo: rappresentare e gestire, in modo responsabile e controllato, il divario temporale esistente tra il momento del reperimento delle



entrate, di norma vincolate, e quello del loro utilizzo per il raggiungimento delle finalità istituzionali, legate all'esercizio delle funzioni fondamentali dell'ente (in questo senso, si veda Corte dei conti, "Linee di indirizzo per il passaggio alla nuova contabilità delle Regioni e degli Enti locali (d.lgs. n. 118/2011, integrato e corretto dal d.lgs. n. 126/2014, p. 6).

Peraltro, le Linee guida e relativo questionario per gli organi di revisione economico finanziaria degli enti locali per l'attuazione dell'articolo 1, commi 166 e seguenti, della legge 23 dicembre 2005, n. 266 - rendiconto della gestione 2017 - richiedono che le riserve conservate nel fondo pluriennale vincolato debbano essere assoggettati a una rigorosa verifica in sede di rendiconto.

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.

Diversamente, 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.

Nel caso specifico, infatti, le acquisizioni istruttorie sembrano dimostrare che l'Ente non ha correttamente proceduto alla reimputazione delle poste relative al FPV, vulnerando di conseguenza la corretta rappresentazione del risultato di amministrazione quale coefficiente necessario, della qualificazione

del concetto di equilibrio dei bilanci (Corte Conti, Campania, 19/2018) , in cui la logica del nuovo sistema della competenza potenziata è di «dare evidenza contabile e rilevanza giuridica ad alcune diacronie intercorrenti tra la realizzazione delle entrate e l'erogazione delle spese» (Corte costituzionale, sentenza 6/2017, comma, 3)

3.Fondo contenzioso

3.1 Nel risultato di amministrazione a rendiconto 2017 risulta appostato, fra le voci accantonate, un fondo contenzioso di € 215.307,11; nella relazione dell'organo di revisione tale accantonamento trova generica motivazione "in quanto dalla ricognizione del contenzioso esistente se ne rileva la necessità"; nella nota integrativa allegata al bilancio di previsione il fondo rischi veniva quantificato in € 41.000.

3.2 La Sezione, preliminarmente, rileva la doverosità della istituzione del Fondo rischi, in quanto l'allegato 4/2 al dLgs. 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 dLgs. 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 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.

3.3 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.

4. Efficacia del contrasto all'evasione tributaria

4.1 Dall'esame del punto 2.1 Sezione I.III del questionario emerge uno scostamento tra l'importo accertato e quello riscosso in materia di recupero evasione tributaria Tarsu/Tia/Tares. Infatti, a fronte di un accertamento di € 813.212,20, risultano riscossioni per € 178.011,29; l'accantonamento di competenza a fondo crediti di dubbia esigibilità (di seguito FCDE) ammonta ad € 93.844,68.

4.2 La Sezione sottolinea, in via generale, che solo un'accurata e ponderata attività di previsione "a monte" e di accertamento nel corso dell'esercizio (e non alla fine dello stesso), può preservare l'ente locale dall'irregolare "accumulo" di residui attivi che, se di rilevante consistenza e difficile, se non impossibile, riscuotibilità, possono incidere in maniera determinante sull'effettiva disponibilità di cassa dell'ente. Le carenze del momento accertativo del recupero dell'evasione tributaria, possono divenire quindi in quest'ottica un comportamento censurabile, antitetico rispetto ai parametri disegnati dalla carta costituzionale: osta a ciò, del resto, l'indefettibile principio generale della indisponibilità dell'obbligazione tributaria - riconducibile ai principi di capacità contributiva (art. 53, comma 1, 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.

Il Collegio rileva come la particolare cura per le entrate in questione comporti 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.

4.3 Dall'esame del questionario si è inoltre rilevato che l'importo di FCDE a rendiconto 2017, relativo alle entrate in argomento (recupero evasione Tarsu/Tia/Tares) indicato in € 987.252,26 nel questionario, non coincide con quanto riportato dall'Organo di revisione in analoga tabella (€ 635.200.,91), riscontrata nella relazione al rendiconto 2017.

4.4 Sul punto, l'Ente ha chiarito per le vie brevi trattarsi di mero errore materiale, confermando come dato corretto quello esposto nel questionario.

Si ricorda, che ai sensi dell'art. 240 TUEL, "I revisori rispondono della veridicità delle loro attestazioni e adempiono ai loro doveri con la diligenza del mandatario" e che il postulato n. 5 (principio di veridicità attendibilità, correttezza e comprensibilità) dell'Allegato 1 richiamato all'art. 3, comma 1, del Dlgs 118/2011 stabilisce che "(..) I documenti contabili che non rispettano il principio della veridicità e tutti gli altri principi allo stesso collegati, non possono acquisire il parere favorevole da parte degli organi preposti al controllo e alla revisione contabile."

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

5.1 Dall'esame del questionario sul rendiconto 2017 risulta che il comune di Castellarano 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.

5.2 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. 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.

5.3 Infine, si rileva che nel questionario viene attestata la piena concordanza di debiti e crediti reciproci fra l'ente e i propri organismi partecipati, nonché la doppia asseverazione dei dati da parte dei rispettivi organi di revisione. Dalla relazione al rendiconto 2017 del Collegio dei revisori (pag. 33) emerge invece una discordanza, di importo modesto, con la Società IREN (credito del Comune per € 7.320, non rilevato dalla società).

5.4 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 Castellarano:

- raccomanda all'Ente l'osservanza dei principi in tema di armonizzazione contabile, che, funzionali al rispetto degli equilibri di bilancio presidiati dagli artt. 81 e 97 Cost., possono essere vulnerati -nella gestione risultante dall'esame sulla documentazione inerente a bilancio di previsione e rendiconto per l'esercizio 2017 svolto da questa Sezione - in relazione alle criticità sopra evidenziate;

- invita l'Organo di revisione, in relazione alle criticità riscontrate, a vigilare sulla regolarità contabile, finanziaria ed economico-patrimoniale della gestione dell'Ente per il rispetto degli equilibri di bilancio e della normativa;

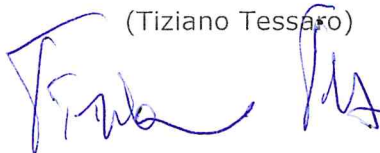
- rammenta l'obbligo di pubblicazione della presente pronuncia ai sensi dell'art. 31 del d.lgs. 14 marzo 2013, n. 33.

- dispone che copia della presente deliberazione sia trasmessa in via telematica, mediante l'applicativo Con.Te, al Consiglio comunale, al Sindaco e

all'Organo di revisione del Comune di Castellarano;

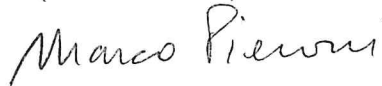
Così deliberato in Bologna, nella camera di consiglio del 16 ottobre 2019.

Il relatore
(Tiziano Tessaro)



Il presidente

(Marco Pieroni)



Depositata in segreteria il 16 ottobre 2019

Il Funzionario preposto

(Rossella Broccoli)

