

Deliberazione n. 63/2019/PRSP



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 30 ottobre 2019
Comune di Pavullo nel Frignano (MO)
Rendiconto 2017**

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

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

VISTA la legge 14 gennaio 1994, n. 20;

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

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

VISTA la legge 5 giugno 2003, n. 131;

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

VISTA la legge 31 dicembre 2009, n.196;

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

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

VISTA, la legge 27 dicembre 2017 n. 205;

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

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

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

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

ESAMINATA la relazione sul rendiconto di gestione per l'esercizio finanziario 2017 redatta dall'Organo di Revisione del **Comune di Pavullo nel Frignano (MO)**;

VISTA l'ordinanza del Presidente n. 52 del 29 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 di cui alle precedenti deliberazioni 6/SEZAUT/2017/INPR, n. 4/2015/INPR, n. 31/2015/INPR e n. 32/2015/INPR relative ad istituti centrali per la nuova contabilità, quali il riaccertamento straordinario dei residui attivi e passivi, il Fondo pluriennale vincolato e il Fondo crediti di dubbia esigibilità.

Particolare rilevanza per i controlli della Sezione assume, nell'ambito del processo di armonizzazione contabile, l'adozione, dal 2017, della contabilità economico-patrimoniale, ormai obbligatoria per tutti gli enti territoriali, anche ai fini dell'adozione, dal 2018, del bilancio consolidato degli enti territoriali con i loro organismi partecipati e su cui si appunterà l'ulteriore verifica della Sezione in base ai principi enunciati nella deliberazione n. 18/SEZAUT/2019/INPR. Tale traguardo segna un significativo potenziamento degli strumenti informativi e di valutazione a disposizione degli enti e delle collettività 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 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 Pavullo nel Frignano sono emerse alcune criticità nell'esercizio finanziario di riferimento.

Va preliminarmente sottolineato che il Comune di Pavullo nel Frignano era stato destinatario di apposita pronuncia per l'esercizio 2013 (n. 3/2017/PRSE), in cui la Sezione aveva evidenziato la presenza dell'anticipazione di tesoreria, con reiterazione nel 2014, e la criticità nei rapporti finanziari tra il Comune e gli organismi partecipati.

Nell'esercizio qui considerato, il fondo di cassa al 31 dicembre 2017 ammonta ad € 486.171,38 e la rigidità strutturale di bilancio (Incidenza spese rigide - disavanzo, personale e debito - su entrate correnti) si attesta allo 0,33.

3. In sede di verifica istruttoria da parte della Sezione, sono anche emersi una serie di non marginali fattori di criticità per la tenuta degli equilibri del bilancio e che, per altro verso, rappresentano il sintomo di una non corretta o mancata osservanza dei principi dell'armonizzazione contabile che, funzionali alla tutela degli equilibri di bilancio, costituiscono il giusto e naturale presidio di un'azione amministrativa e di un suo indirizzo «prodromico al buon andamento

e all'imparzialità dell'azione amministrativa» (Corte cost. sentenza n. 247/2017, punto 8.6. del *Considerato diritto*).

Invero, se lo scopo del documento di bilancio è di «riassumere in modo chiaro ed attendibile la situazione economico-finanziaria dell'ente che lo adotta. Quest'ultima si ricava, a sua volta, attraverso il rapporto tra attività e passività, che deve sempre tendere all'equilibrio» (Corte cost. sentenza 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. sentenza n. 250/2013).

La Sezione premette al riguardo che «il risultato di amministrazione è parte integrante, anzi coefficiente necessario, della qualificazione del concetto di equilibrio dei bilanci» (Corte cost., sentenza 247/2017, punto 8.6. *Considerato diritto*, 8.6), 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 (sent. Corte cost. n. 274/2017, punto 4 del *Considerato diritto*).

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

sufficiente a comprendere le quote vincolate, destinate e accantonate, l'ente è in disavanzo di amministrazione. Tale disavanzo è iscritto come posta a sé stante nel primo esercizio del bilancio di previsione secondo le modalità previste dall'art. 188". Appare chiaro quindi, dalle considerazioni che precedono, che il risultato contabile di amministrazione costituisce il dato fondamentale di sintesi dell'intera gestione finanziaria dell'Ente.

L'approfondimento svolto sui contenuti del questionario restituisce un quadro istruttorio caratterizzato da una potenziale compromissione degli equilibri di bilancio, suffragato da una serie di criticità di seguito esposte, che risultano fattori di potenziale squilibrio e che richiedono misure urgenti e imperiose da parte dell'Ente, in relazione alla circostanza che «le minacce più sensibili all'equilibrio dei bilanci pubblici, ed in particolare a quello degli enti territoriali, vengono dalle problematiche giuridiche, estimatorie ed organizzative afferenti a crediti e ai debiti, nonché alla sovrastima — in sede previsionale — dei flussi finanziari di entrata» (Corte Cost. sentenza n. 6/2017).

4. In primo luogo, dalla documentazione versata in atti, emergono dei profili che attengono a situazioni di tensione di cassa, che potrebbero disvelare una ben più significativa situazione di non corretta rappresentazione contabile delle poste di bilancio, non solo a competenza ma anche a residuo.

2. Ricorso all'anticipazione di tesoreria

2.1 In primo luogo, l'esame del questionario sul rendiconto ha confermato il ricorso dell'Ente all'utilizzo dell'anticipazione di tesoreria anche nell'anno 2017 per 335 giorni, interamente restituita al termine dell'esercizio e con somme maturate a titolo di interessi passivi per € 15.492,97.

2.2 Il Collegio non può esimersi dal rammentare che l'art. 222 del Tuel e l'art. 3, comma 17, della legge 350/2003 consentono il ricorso all'anticipazione di tesoreria, che è una forma di contrazione di debito a breve termine sottratta ai limiti di destinazione alle spese di investimento posti dall'art. 119, u.c. della Costituzione, per "superare una momentanea carenza di liquidità" e finalizzato a fronteggiare momentanee ed improrogabili esigenze di cassa derivanti dallo sfasamento cronologico che può verificarsi tra pagamenti e riscossioni.

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

Sulla somma concessa in anticipazione maturano interessi passivi per il

periodo nel quale essa viene effettivamente utilizzata.

L'anticipazione di tesoreria è pertanto una forma di finanziamento a breve termine, di carattere eccezionale, cui l'ente può ricorrere solo per far fronte a momentanei problemi di liquidità.

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

L'anticipazione di tesoreria può essere utilizzata per far fronte a divergenze temporanee nei flussi di entrata e di spesa che abbiano carattere contingente e che devono essere ricondotti ad un corretto equilibrio finanziario nel corso dell'esercizio non potendo essere utilizzata per sanare situazioni di alterazione della gestione che comportino la sussistenza di situazioni di disavanzo.

Il fatto che il Comune, nel corso del 2017, ha contratto delle anticipazioni di tesoreria per periodi non brevi, per importi che rimangono particolarmente significativi, rischia di trasformare tale istituto da strumento di correzione degli squilibri temporali tra riscossioni e pagamenti in una forma d'indebitamento vero e proprio, gestito in alternativa al debito commerciale.

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

In altri termini, il ricorso a questa particolare forma di finanziamento, soprattutto se reiterato nel tempo, produce un aggravio finanziario per l'ente e può indicare la presenza di latenti squilibri nella gestione di competenza o dei residui e, nei casi più gravi, configurare una violazione del disposto dell'art. 119, sesto comma, della Costituzione che consente agli enti territoriali di ricorrere al debito solo per finanziarie spese di investimento.

Il Collegio tiene a rimarcare che l'impiego reiterato di tale strumento, oltre a rappresentare un comportamento evidentemente difforme dalla sana gestione finanziaria, dimostra l'esistenza di squilibri di bilancio, che potrebbero pregiudicare seriamente la sana gestione finanziaria dell'ente. Ed anzi, il ricorso all'anticipazione generalmente è l'effetto della verosimile presenza in bilancio di residui attivi insussistenti o di dubbia esigibilità, come nel caso di specie, la cui

mancata eliminazione fa sì che non emergano disavanzi della gestione residui e non obbliga, quindi, l'ente al reperimento delle risorse indispensabili a finanziare lo squilibrio di cassa.

3. Ritardi nei pagamenti della pubblica amministrazione

3.1 In secondo luogo, nella parte della spesa, l'indicatore annuale della tempestività dei pagamenti del Comune di Pavullo nel Frignano, nel 2017, era pari a 10,54 giorni.

3.2 La Sezione rileva 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 e consente al creditore di ottenere, a carico del bilancio comunale, consistenti interessi legali di mora.

La Sezione non può esimersi infatti dal sottolineare e rammentare che il d.lgs. 9 ottobre 2002, n. 231, emanato in "Attuazione della direttiva 2000/35/CE relativa alla lotta contro i ritardi di pagamento nelle transazioni commerciali", reca disposizioni che si applicano ad ogni pagamento effettuato a titolo di corrispettivo nelle transazioni commerciali concluse a decorrere dal 1° gennaio 2013 (art. 1 del d.lgs. n. 231/2002 e art. 3, co. 1, del d.lgs. 9 novembre 2012, n. 192). Ai sensi dell'art. 2 del d.lgs. n. 231/2002 - per quanto qui d'interesse -, si intendono per "*transazioni commerciali*" i contratti, comunque denominati, tra imprese e pubbliche amministrazioni, che comportano, in via esclusiva o prevalente, la consegna di merci o la prestazione di servizi contro il pagamento di un prezzo; s'intendono per "*pubblica amministrazione*" le amministrazioni di cui all'art. 3, co. 25, del d.lgs. 12 aprile 2006, n. 163 ("*Codice dei contratti pubblici relativo a lavori, servizi e forniture*"), e ogni altro soggetto, allorquando svolgano attività per la quale sono tenuti al rispetto della disciplina di cui al d.lgs. n. 163/2006. Ai sensi dell'art. 3 del d.lgs. n. 231/2002, il creditore ha diritto alla corresponsione degli interessi moratori sull'importo dovuto, ai sensi dei successivi articoli 4 e 5, salvo che il debitore dimostri che il ritardo nel pagamento del prezzo è stato determinato dall'impossibilità della prestazione derivante da causa a lui non imputabile. L'art. 4 del d.lgs. n. 231/2002, che, più specificamente, viene in considerazione nella richiesta di parere in esame, dispone (co. 1) che gli interessi moratori decorrono, senza che sia necessaria la costituzione in mora, dal giorno successivo alla scadenza del termine per il pagamento, ed indica (co. 2) i seguenti termini: "*a) trenta giorni dalla data di ricevimento da parte del debitore della fattura o di una richiesta di pagamento di contenuto equivalente.*"

Non hanno effetto sulla decorrenza del termine le richieste di integrazione o modifica formali della fattura o di altra richiesta equivalente di pagamento; b) trenta giorni dalla data di ricevimento delle merci o dalla data di prestazione dei servizi, quando non è certa la data di ricevimento della fattura o della richiesta equivalente di pagamento; c) trenta giorni dalla data di ricevimento delle merci o dalla prestazione dei servizi, quando la data in cui il debitore riceve la fattura o la richiesta equivalente di pagamento è anteriore a quella del ricevimento delle merci o della prestazione dei servizi; d) trenta giorni dalla data dell'accettazione o della verifica eventualmente previste dalla legge o dal contratto ai fini dell'accertamento della conformità della merce o dei servizi alle previsioni contrattuali, qualora il debitore riceva la fattura o la richiesta equivalente di pagamento in epoca non successiva a tale data". È previsto altresì (art. 4, co. 4) che "Nelle transazioni commerciali in cui il debitore è una pubblica amministrazione le parti possono pattuire, purché in modo espresso, un termine per il pagamento superiore a quello previsto dal comma 2, quando ciò sia giustificato dalla natura o dall'oggetto del contratto o dalle circostanze esistenti al momento della sua conclusione. In ogni caso i termini di cui al comma 2 non possono essere superiori a sessanta giorni. La clausola relativa al termine deve essere provata per iscritto". Resta ferma la facoltà delle parti di concordare termini di pagamento a rate. In tali casi, qualora una delle rate non sia pagata alla data concordata, gli interessi e il risarcimento previsti dal decreto 6 sono calcolati esclusivamente sulla base degli importi scaduti (art. 4, co. 7). Ai sensi dell'art. 7 del decreto "1. Le clausole relative al termine di pagamento, al saggio degli interessi moratori o al risarcimento per i costi di recupero, a qualunque titolo previste o introdotte nel contratto, sono nulle quando risultano gravemente inique in danno del creditore. Si applicano gli articoli 1339 e 1419, secondo comma, del codice civile. 2. Il giudice dichiara, anche d'ufficio, la nullità della clausola avuto riguardo a tutte le circostanze del caso, tra cui il grave scostamento dalla prassi commerciale in contrasto con il principio di buona fede e correttezza, la natura della merce o del servizio oggetto del contratto, l'esistenza di motivi oggettivi per derogare al saggio degli interessi legali di mora, ai termini di pagamento o all'importo forfettario dovuto a titolo di risarcimento per i costi di recupero. 3. Si considera gravemente iniqua la clausola che esclude l'applicazione di interessi di mora. Non è ammessa prova contraria. 4. Si presume che sia gravemente iniqua la clausola che esclude il risarcimento per i costi di recupero di cui all'articolo 6. 5. Nelle transazioni commerciali in cui il debitore è una pubblica amministrazione è nulla la clausola

avente ad oggetto la predeterminazione o la modifica della data di ricevimento della fattura. La nullità è dichiarata d'ufficio dal giudice". Sono fatte salve le vigenti disposizioni del codice civile e delle leggi speciali che contengono una disciplina più favorevole per il creditore (art. 11 del decreto).

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

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

Sebbene, dal sito istituzionale comunale risulti un miglioramento di tale indicatore nell'anno 2018 (pari a - 1,90), è indispensabile in ogni caso che l'Ente provveda ad attuare tutte le misure necessarie a garantire costantemente il rispetto dei termini di pagamento, anche in considerazione del costante ricorso all'anticipazione di tesoreria, come sopra rilevato.

4. Elevata incidenza dei residui attivi nel risultato di amministrazione

4.1 Le sopra indicate tensioni di cassa appaiono la logica conseguenza, come sottolineato in precedenza, di un anomalo accumulo di residui attivi su cui si fonda l'equilibrio di bilancio. Emerge, in particolare, che il risultato di amministrazione del Comune di Pavullo nel Frignano presenta una componente assai cospicua di residui attivi ancora da riscuotere pari a € 11.598.516,88 a fronte di residui passivi per € 5.942.091,20.

4.2 L'importanza del rispetto delle regole sull'armonizzazione contabile appare vieppiù accentuata nel caso di specie, ove «[l]a quantificazione delle partite attive e passive che non abbiano un obiettivo riscontro finanziario (come avviene al contrario per il fondo di cassa) non può essere priva dell'analitica ricognizione dei relativi presupposti giuridici, poiché la loro applicazione al bilancio costituisce elemento indefettibile per determinarne e verificarne coperture ed equilibri» (Corte cost., sentenza n. 49/2018 punto 3.1.2. del *Considerato diritto*). Dalle acquisizioni documentali, emerge che lo

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

Dalla documentazione versata in atti e dal loro esame, si desume quindi come, in estrema sintesi, lo stock dei residui mantenuto a bilancio dopo il riaccertamento straordinario risulta eccessivamente elevato considerata la *performance* della riscossione e chiaramente determinato dall'inadeguatezza dell'operazione di stralcio/svalutazione, richiesta dal riaccertamento straordinario.

Si vuole qui rammentare che il pericolo sotteso all'inosservanza dei principi del d.lgs. n. 118 del 2011 in tema di armonizzazione dei conti pubblici è quello di un'indebita dilatazione della spesa, in palese conflitto con i principi contenuti nell'art. 81 della Costituzione: né tantomeno la violazione di tali principi posti dichiaratamente a presidio degli equilibri del bilancio può essere relegata a un mero vizio formale dell'esposizione contabile, dal momento che diversamente, si autorizza una spesa superiore a quella consentita dalle risorse disponibili nell'esercizio finanziario (Corte cost., sent. n. 279/2016).

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

In ogni caso, al fine di garantire gli equilibri della gestione finanziaria, in presenza di residui, risalenti anni indietro nel tempo e di dubbia sussistenza, va ricordato che occorre attivare per tempo idonee procedure di ricognizione e

verifica delle singole posizioni creditorie/debitorie finalizzate al loro progressivo esaurimento.

La Sezione, pertanto, non può non richiamare l'attenzione sull'esigenza di operare una rigorosa ed attenta verifica delle voci classificate nei residui, finalizzata a mantenere in bilancio solo quelle per le quali la riscossione/pagamento possa essere previsto con un ragionevole grado di certezza; infatti al fine di conferire veridicità ed attendibilità al bilancio dell'Amministrazione locale, il legislatore ha stabilito che al termine di ciascun esercizio, prima dell'inserimento in bilancio dei residui, l'ente debba procedere ad una specifica operazione di riaccertamento tesa a verificare le posizioni creditorie/debitorie.

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

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

La Sezione conclusivamente invita il Comune a vigilare attentamente sulla riscossione dei crediti e sul pagamento dei debiti mantenuti in bilancio (soprattutto in relazione alle disposizioni concernenti la tempestività dei pagamenti), alla luce dei potenziali riflessi di un loro improprio mantenimento sul risultato di amministrazione, sulla salvaguardia degli equilibri di bilancio e sulla stessa attendibilità del rendiconto dell'ente, garantendo altresì la corretta applicazione dei nuovi principi contabili, postulati dall'armonizzazione contabile.

5. Quantificazione del fondo crediti di dubbia esigibilità (FCDE)

5.1 La documentazione contabile esaminata, conferma quindi che la significativa presenza di residui attivi mantenuti nel conto del bilancio, denotando una difficoltà del Comune nella riscossione delle entrate proprie, rischia di alterare la reale rappresentazione degli equilibri di bilancio del Comune medesimo, nella misura in cui i crediti di difficile riscossione non siano compensati da congrui accantonamenti nel risultato di amministrazione dell'esercizio. Nel nuovo ordinamento contabile, infatti, una delle finalità

attribuite dal legislatore all'accantonamento dell'avanzo di amministrazione mediante costituzione del fondo crediti di dubbia esigibilità è quella di scongiurare che un ente locale assuma impegni di spesa a fronte di entrate di difficile riscossione. La logica del nuovo sistema della competenza potenziata è infatti quella di «dare evidenza contabile e rilevanza giuridica ad alcune diacronie intercorrenti tra la realizzazione delle entrate e l'erogazione delle spese» (Corte cost., sent. n. 247 del 2017, punto 3 del *Considerato diritto*).

La condivisa preoccupazione per il perseguimento di un obiettivo duraturo di sana gestione sembra trasparire chiaramente, sulla base della documentazione acquisita, anche dal notevole accantonamento a fondo crediti di dubbia esigibilità ammontante ad € 1.805.418,99, calcolato peraltro con il metodo semplificato.

5.2 La Sezione rammenta al riguardo, in primo luogo, come il FCDE ha la funzione di precludere l'impiego di risorse di incerta acquisizione ed è un fondo rettificativo, in diminuzione di una posta di entrata, finalizzato a correggere il valore nominale dei crediti dell'ente in relazione alla parte di essi che si prevede di non incassare in corso di esercizio (Corte cost., sent. n. 279/2016), proprio al fine di evitare un risultato di amministrazione negativo a seguito delle eventuali minusvalenze derivanti dalla riscossione dei crediti soltanto parziale. Atteso il ruolo strategico del FCDE nell'ambito del principio di competenza finanziaria rafforzata - è essenziale che lo stesso abbia una applicazione estesa, limitando quanto più possibile le tipologie di entrate escluse dal calcolo dello stesso. Nella contabilità armonizzata, infatti, il FCDE serve a garantire che gli accertamenti di entrate per le quali non vi è certezza in merito alla integrale riscuotibilità siano parzialmente sterilizzati al fine di evitare un incremento non sostenibile dei margini di spese, con ciò preservando l'equilibrio di bilancio e la sana e prudente gestione (cfr. Corte conti, Sez. Reg. di controllo Abruzzo - Deliberazione n. 119/2018).

In secondo luogo, in ordine al metodo scelto per calcolare l'entità del FCDE, si ricorda che l'allegato 4/2 al d.lgs. 118/2011 stabilisce che "*L'adozione di tale facoltà è effettuata tenendo conto della situazione finanziaria complessiva dell'ente e del rischio di rinviare oneri all'esercizio 2019*" e pertanto la scelta del metodo è una facoltà intestata all'ente.

La Sezione sottolinea tuttavia che "l'adozione del metodo semplificato, seppur consentito dalla normativa vigente, può rappresentare una scelta non prudente in virtù del rischio di finanziare spese scadute ed esigibili con entrate di difficile esazione rinviando al futuro ulteriori accantonamenti che, se non

potranno essere compresi nei futuri risultati di amministrazione, genereranno, per la parte eccedente, disavanzi di amministrazione ordinari ripianabili secondo le regole stabilite dall'art.188 TUEL (Corte conti, Sez. contr. Umbria, delib. 38/2018/PRSE) e, ancora, che "la dichiarazione di adeguatezza del fondo assume, pertanto, una specifica rilevanza giuridica e sostanziale e deve essere attribuita alla competenza dei singoli responsabili della gestione delle entrate di dubbia e difficile esazione, alla correlata competenza di coordinamento e vigilanza del responsabile del servizio economico-finanziario dell'ente e alla necessaria verifica dell'organo di revisione" (Corte conti, Sez. Autonomie n. 32/SEZAUT/2015/INPR).

6. Efficacia del contrasto all'evasione tributaria

6.1 Le acquisizioni istruttorie hanno messo in rilievo una carenza dell'attività di recupero dell'evasione tributaria. Stante quindi la descritta situazione di potenziale illiquidità va tenuto conto che solo un'accurata e ponderata attività di previsione "a monte" e di accertamento nel corso dell'esercizio (e non alla fine dello stesso) può preservare l'ente locale dall'irregolare "accumulo" di residui attivi che, se di rilevante consistenza e difficile, se non impossibile, riscuotibilità, possono incidere in maniera determinante sull'effettiva disponibilità di cassa dell'ente, rendendo maggiormente difficoltoso l'obiettivo del perseguimento di una duratura sana gestione. Le carenze del momento accertativo del recupero dell'evasione tributaria, divengono quindi in quest'ottica un comportamento censurabile, antitetico rispetto ai parametri disegnati dalla Carta costituzionale e dei principi contabili ad essi sottesi: osta a ciò, del resto, l'indefettibile principio generale dell'indisponibilità dell'obbligazione tributaria - riconducibile ai principi di capacità contributiva (art. 53, comma 1, 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. 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.

6.2 Nello specifico, dall'esame della tabella di cui al punto 2.1 Sezione I.III del questionario (gestione finanziaria - entrate), emerge peraltro, una differente rappresentazione dei dati relativi all'efficienza dell'attività di contrasto all'evasione tributaria nelle fasi di accertamento e riscossione, rispetto a quanto riportato nella relazione dell'Organo di revisione al rendiconto 2017.

Dai dati rappresentati nel questionario emerge un consistente scostamento tra l'importo accertato e quello riscosso in materia di recupero evasione tributaria: in particolare, risultano accertamenti per recupero evasione IMU, TARSU/TIA/TARES e altri tributi per complessivi € 977.146,88 (a fronte di € 937.146,88 rappresentati nella relazione dell'Organo di revisione), riscossioni per € 116.073,38, accantonamenti a fondo crediti di dubbia esigibilità (di seguito FCDE) in competenza per € 318.278,00 e accantonamenti per FCDE a rendiconto per € 620.085,00.

7. Mancata conciliazione dei rapporti creditori e debitori tra l'Ente e gli organismi partecipati e mancanza della doppia asseverazione

7.1 Le risultanze istruttorie fanno emergere inoltre un'ulteriore profilo di criticità di potenziale vulnerazione del principio dell'equilibrio di bilancio, in riferimento alla circostanza - emersa dalla documentazione acquisita agli atti - della mancata conciliazione dei rapporti creditori e debitori tra l'Ente e gli organismi partecipati.

7.2 La Sezione rammenta, preliminarmente, al riguardo, che «tutti gli enti facenti parte della cosiddetta finanza pubblica allargata devono concorrere - secondo quanto stabilito dagli artt. 81 e 97, primo comma, Cost. - all'equilibrio complessivo del sistema e alla sostenibilità del debito nazionale» (Corte cost. n. 6/2019), dovendosi sottolineare (sent. Corte cost. n. 101 del 2018 e 247 del 2017) che l'art. 97, primo comma, Cost., nella vigente formulazione, si compone di due precetti ben distinti: quello contenuto nel primo periodo riguarda l'equilibrio individuale degli enti facenti parte della

finanza pubblica allargata, mentre quello del secondo periodo riguarda l'equilibrio complessivo di quest'ultima, in quanto finalizzato ad assicurare la sostenibilità del debito nazionale. È evidente che l'equilibrio complessivo deve essere coerentemente coordinato con analogo equilibrio dei singoli bilanci che compongono il cosiddetto bilancio consolidato dello Stato.» (Corte cost 6/2019).

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

Dal questionario sul rendiconto 2017 del Comune di Pavullo nel Frignano come detto emerge la mancata conciliazione dei rapporti creditori e debitori con gli organismi partecipati e la mancata doppia asseverazione dei prospetti dimostrativi dei debiti e crediti reciproci tra l'ente e gli organismi partecipati.

La Sezione evidenzia che l'adempimento normativo in questione, di cui all'art. 11 comma 6, lett. j), del d.lgs. 118/2011, riguarda i rapporti con tutti gli enti strumentali e le società controllate e partecipate dal Comune e l'attendibilità delle risultanze contabili è condizionata al positivo esito di tali adempimenti, funzionali alla verifica degli equilibri di bilancio. La necessità della doppia asseverazione dei debiti e dei crediti da parte dell'Organo di revisione dell'ente territoriale e di quelli degli organismi partecipati risulta necessaria pertanto al fine di evitare eventuali incongruenze e garantire piena attendibilità ai dati, così come "gli esiti della verifica dei crediti e debiti reciproci con i propri enti strumentali e le società controllate e partecipate. La predetta informativa, asseverata dai rispettivi organi di revisione, evidenzia analiticamente eventuali discordanze e ne fornisce motivazione".

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

Si invitano pertanto l'Ente e l'Organo di revisione di adoperarsi al fine di

assicurare il totale adempimento all'obbligo normativo in argomento, di cui costituisce necessario corollario il rispetto della tempistica di acquisizione dei dati completi dell'asseverazione degli organi di controllo delle società. Né è fuor di luogo sottolineare che il controllo sugli equilibri finanziari, intestato all'organo di revisione, secondo la norma dell'art. 147-*quinquies* comma 3, "implica anche la valutazione degli effetti che si determinano per il bilancio finanziario dell'ente in relazione all'andamento economico-finanziario degli organismi gestionali esterni".

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

Come è stato ricordato dalla Sezione delle Autonomie con deliberazione n. 14/2017/INPR contenente "Linee di indirizzo per la relazione dei revisori dei conti dei comuni, delle città metropolitane e delle province sui bilanci di previsione 2017-2019 per l'attuazione dell'art. 1 comma 166 e seguenti della legge 23 dicembre 2005 n. 266", "particolare attenzione deve essere riservata alla quantificazione degli altri accantonamenti a fondi", come nel caso di specie, la cui attestazione compete all'organo di revisione.

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 Pavullo nel Frignano:

- accerta una situazione di potenziale compromissione degli equilibri di bilancio, in riferimento alle tensioni di cassa sopra descritte, alla presenza di una cospicua massa di residui attivi ancora da riscuotere, alle criticità in tema di recupero delle entrate da evasione tributaria e ai mancati allineamenti in ordine alle poste contabili attive e passive con gli organismi partecipati;
- raccomanda pertanto all'Ente l'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 - in relazione alle criticità sopra evidenziate;

- invita l'organo di revisione, in relazione alle criticità riscontrate, ad una più 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, compendiati 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., al Consiglio comunale, al Sindaco e all'Organo di revisione del Comune di Pavullo nel Frignano.

Così deliberato in Bologna, nella camera di consiglio del 30 ottobre 2019.

Il presidente
f.to (Marco Pieroni)

Il relatore
f.to (Tiziano Tessaro)

Depositata in segreteria il 31 ottobre 2019

Il Funzionario preposto
f.to (Rossella Broccoli)