



CORTE DEI CONTI

Sezione regionale di controllo per la Calabria

composta dai Magistrati

Dr. Vincenzo LO PRESTI

Presidente

Dr. Francesco Antonio MUSOLINO

Consigliere, Relatore

Dr.ssa Stefania Anna DORIGO

Referendario

ha emesso la seguente

Deliberazione n. 123/2019

VISTO l'art. 100, c. 2, della Costituzione;

VISTO il Regio Decreto 12 luglio 1934, n. 1214 e successive modificazioni;

VISTA la Legge 14 gennaio 1994, n. 20 e successive modificazioni;

VISTA la Legge 5 giugno 2003 n. 131 recante disposizioni per l'adeguamento dell'ordinamento della Repubblica alla Legge costituzionale n. 3 del 18 ottobre 2001;

VISTO il Regolamento n. 14/2000 per l'organizzazione delle funzioni di controllo della Corte dei conti, deliberato dalle Sezioni Riunite della Corte dei conti in data 16 giugno 2000 e successive modifiche;

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

VISTO l'art. 1, c. 166, della Legge n. 266 del 23 dicembre 2005 (legge finanziaria 2006) che prevede l'obbligo per gli organi di revisione degli enti locali di inviare alle Sezioni regionali di controllo della Corte dei conti apposite relazioni in ordine ai bilanci preventivi ed ai rendiconti degli enti;

ca

VISTO l'art. 6 del D.lgs. n. 149 del 6 settembre 2011;

VISTO l'art. 148-bis del D.lgs. n. 267/2000;

VISTA la legge n. 213 del 7 dicembre 2012 (G.U. n. 286 del 7 dicembre 2012, S.O. n. 206);

VISTA la deliberazione della Sezione delle Autonomie della Corte dei conti n. 22/SEZAUT/2016/INPR adottata nell'adunanza del 30 maggio 2016, con cui sono state approvate le linee-guida per la redazione della relazione sul rendiconto dell'esercizio 2015;

VISTA la deliberazione della Sezione delle Autonomie della Corte dei conti n. 6/SEZAUT/2017/INPR adottata nell'adunanza del 5 aprile 2017, con cui sono state approvate le linee-guida per la redazione della relazione sul rendiconto dell'esercizio 2016;

VISTA la deliberazione della Sezione delle Autonomie della Corte dei conti n. 16/SEZAUT/2018/INPR adottata nell'adunanza del 30 luglio 2018, con cui sono state approvate le linee-guida per la redazione della relazione sul rendiconto dell'esercizio 2017;

VISTE le disposizioni procedurali relative al riaccertamento straordinario dei residui conseguenti all'avvio del processo di armonizzazione dei sistemi contabili di cui al D.Lgs. 118/2011 come modificato e integrato dal D.L.gs. 126/2014;

VISTA la legge 23 dicembre 2014, n. 190 (legge di stabilità 2015);

VISTA la legge 28 dicembre 2015, n. 208 (legge di stabilità 2016);

VISTA la legge 11 dicembre 2016, n. 232 (legge di stabilità 2017);

VISTA la legge 27 dicembre 2017, n. 205 (legge di stabilità 2018);

VISTO il Decreto 2 aprile 2015 del Ministero dell'Economia e delle Finanze;

VISTO il Decreto del 12 febbraio 2018 del Ministero dell'Economia e delle Finanze;

VISTA le note n. 1140 del 31 gennaio 2019 e n. 2570 del 10 aprile 2019, con le quali il magistrato istruttore ha chiesto al **Comune di San Pietro in Guarano (CS)** di fornire informazioni sulla gestione finanziaria del triennio 2015, 2016 e 2017;

VISTE le note n. 1364 del 1 marzo 2019 (prot. Corte dei conti n. 1745 del 5 marzo 2019) e n. 3090 del 23 maggio 2019 (prot. Corte dei conti n. 4553 del 7 giugno 2019) con le quale il Sindaco ed il Revisore, congiuntamente, hanno fornito i chiarimenti richiesti;

VISTA l'ordinanza n. 17/2019 con la quale il Presidente della Sezione ha convocato l'odierna Camera di Consiglio;

UDITO, nella camera di consiglio del 4 ottobre 2019, il relatore, Consigliere Francesco Antonio Musolino;

FATTO

Con note nn. 1140/2019 e 2570/2019 indirizzate al Sindaco e all'Organo di Revisione del Comune di San Pietro in Guarano (CS), il magistrato istruttore ha chiesto all'Ente di fornire informazioni a supporto dell'analisi sui questionari relativi alla gestione finanziaria del triennio 2015-2017, ed in particolare sui seguenti aspetti:

- 1) eventuale presenza di gravi irregolarità contabili o gravi anomalie gestionali;
- 2) trasmissione dei dati contabili alla banca dati BDAP;
- 3) operazione di riaccertamento straordinario dei residui all'1.1.2015;
- 4) gestione di cassa;
- 5) risultato di amministrazione e sua composizione (triennio 2015-2017);
- 6) evoluzione del Fondo Pluriennale Vincolato (FPV);
- 7) gestione dei residui;
- 8) situazione debitoria, anche nei confronti della Regione Calabria;
- 9) recupero dell'evasione tributaria;
- 10) grado di attendibilità delle previsioni d'entrata finali.

Allo scopo di facilitare le analisi della Sezione in merito ai profili citati, è stato anche chiesto all'Ente di compilare alcune tabelle.

Con le note prot. n. 1364/2019 e 3090/2019, il Sindaco ed il Revisore hanno fornito i chiarimenti richiesti ed hanno provveduto alla compilazione delle tabelle predisposte dalla Sezione.

DIRITTO

1. Quadro normativo di riferimento.

a

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

La Sezione delle autonomie di questa Corte, in attuazione di quanto stabilito dall'art. 1, commi 166 e 167, l. n. 266/2005, come modificato dal d.l. n. 174/2012, convertito dalla l. n. 213/2012, con apposite "linee guida", ha affermato che le Sezioni di controllo accertano "mediante specifiche pronunce" il mancato rispetto degli obiettivi annuali posti dal patto di stabilità interno, l'inosservanza del vincolo previsto in materia di indebitamento dall'art. 119, comma 6, della Costituzione, nonché la violazione dei principi di sana gestione finanziaria e di irregolarità grave (ritenendosi tale una irregolarità che sia suscettibile di pregiudicare gli equilibri economico-finanziari degli enti).

L'art. 148-bis TUEL, introdotto dall'art. 3, comma 1, lett. e) d.l. n. 174/2012, convertito dalla l. n. 213/2012, stabilisce che, entro sessanta giorni dalla comunicazione del deposito della pronuncia di accertamento, l'ente locale adotti i provvedimenti idonei a rimuovere le irregolarità e a ripristinare gli equilibri di bilancio, e che tali provvedimenti correttivi siano trasmessi alla Sezione regionale di controllo che li verifica entro trenta giorni dal ricevimento, prevedendo inoltre che *"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"*. Qualora invece gli esiti non siano così gravi da rendere necessaria l'adozione della pronuncia di accertamento prevista dall'art. 148-bis, comma 3 del TUEL, la Corte segnala agli Enti le irregolarità contabili, anche se non "gravi", poiché sintomi di precarietà che, in prospettiva -soprattutto se accompagnate e potenziate da sintomi di criticità o da difficoltà gestionali- possono comportare l'insorgenza di situazioni di deficitarietà o di squilibrio, idonee a pregiudicare la sana gestione finanziaria che deve caratterizzare l'amministrazione di ciascun Ente.

Inoltre, l'art. 6, c. 2, del D.lgs. n. 149/2011 dispone che, "qualora dalle pronunce delle Sezioni regionali di controllo della Corte dei conti emergano comportamenti difformi dalla sana gestione finanziaria, violazioni degli obiettivi della finanza pubblica allargata e irregolarità contabili o squilibri strutturali del bilancio dell'ente locale in grado di provocarne il dissesto finanziario e lo stesso ente non abbia adottato, entro il termine assegnato dalla Corte, le necessarie misure correttive, la competente Sezione regionale, accertato l'inadempimento, trasmette gli atti al Prefetto e alla Conferenza permanente per il coordinamento della finanza pubblica. In tal caso, ove sia accertato, entro trenta giorni dalla predetta trasmissione, da parte della competente Sezione regionale della Corte dei conti, il perdurare dell'inadempimento da parte dell'ente locale delle citate misure correttive e la sussistenza delle condizioni di cui all'art. 244 del D.lgs. n. 267/2000, il Prefetto assegna al Consiglio, con lettera notificata ai singoli consiglieri, un termine non superiore a venti giorni per la deliberazione del dissesto. Decorso infruttuosamente il termine di cui al precedente periodo, il Prefetto nomina un commissario per la deliberazione dello stato di dissesto e dà corso alla procedura per lo scioglimento del Consiglio dell'ente ai sensi dell'art. 141 del D.lgs. n. 267/2000".

L'evoluzione del quadro normativo, per come sopra delineato, è stata oggetto di disamina anche da parte della Corte costituzionale che, a proposito del più recente intervento legislativo, ha avuto modo di affermare: "I controlli delle sezioni regionali della Corte dei conti - previsti a partire dalla emanazione dell'art. 1, commi 166 e seguenti, della legge 23 dicembre 2005, n. 266 (Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato - Legge finanziaria 2006) e poi trasfusi nell'art. 148-bis del TUEL - hanno assunto progressivamente caratteri cogenti nei confronti dei destinatari, proprio per prevenire o contrastare gestioni contabili non corrette, suscettibili di alterare l'equilibrio del bilancio (art. 81 Cost.) e di riverberare tali disfunzioni sul conto consolidato delle pubbliche amministrazioni, vanificando conseguentemente la funzione di coordinamento dello Stato finalizzata al rispetto degli obblighi comunitari" (Corte cost. sentenza n. 60 del 2013). Le "specifiche pronunce di accertamento" delle Sezioni di controllo in ordine all'eventuale mancato rispetto della normativa, dei criteri e delle regole contabili, sono indirizzate all'organo elettivo e all'organo di vertice dell'ente, chiamati ad adottare le misure consequenziali per il ripristino degli equilibri di bilancio e della regolarità amministrativo-contabile e, in ogni caso, l'Ente interessato è tenuto a

valutare le segnalazioni che ha ricevuto ed a porre in essere interventi idonei per addivenire al loro superamento.

L'adozione di specifiche pronunce di grave irregolarità contabile, ai sensi dell'art. 148 bis del TUEL, ha lo scopo di dare impulso alle opportune misure correttive, la cui congruità sarà valutata dalla Sezione nell'ambito del successivo controllo.

Le misure correttive devono auspicabilmente coinvolgere, soprattutto qualora riguardino più aspetti della gestione amministrativo-contabile, l'ampia platea dei soggetti interessati (Giunta e Consiglio comunali, responsabile del servizio finanziario, responsabili dei settori, organo di revisione economico-finanziario) mediante atti e/o provvedimenti vincolanti, da adottarsi secondo le rispettive competenze, non potendo essere considerate idonee le mere dichiarazioni di intenti non supportate da atti che abbiano qualche effetto nell'ordinamento giuridico.

Stante la natura del controllo, ascrivibile alla categoria del riesame di legalità e regolarità, dei contenuti della deliberazione adottata dalla Sezione regionale di controllo deve essere informato il Consiglio comunale.

2. Oggetto del controllo e metodologia di esame applicata dalla Sezione.

La Sezione delle Autonomie, con deliberazione n. 3/2019/INPR ha evidenziato che i controlli della Corte dei conti devono assicurare il confronto tra i parametri normativi e i risultati contabili in una prospettiva "dinamica", in modo tale che l'attività di controllo sia sempre finalizzata alla adozione di effettive misure correttive, funzionali a garantire il rispetto complessivo degli equilibri di bilancio (Corte Costituzionale, sentenza n. 198/2012). Ad integrazione dei tradizionali controlli di legittimità-regolarità, dunque, l'attività di controllo delle Sezioni regionali deve essere in grado di rappresentare agli organi elettivi degli enti controllati non solo le gravi irregolarità eventualmente riscontrate, ma anche l'effettiva situazione finanziaria che ne discende, in modo che gli stessi possano responsabilmente assumere le decisioni correttive che ritengano più appropriate.

A tal fine, la predetta deliberazione raccomanda alle Sezioni territoriali di avvicinare le analisi sui documenti di bilancio all'esercizio finanziario più prossimo a quello in corso di gestione, in modo da collegare, nella migliore misura possibile, gli effetti delle pronunce delle Sezioni regionali alla formalizzazione delle decisioni di

programmazione/rendicontazione/correzione di competenza dell'ente ed ampliare il concreto margine d'azione di queste ultime.

La Sezione delle Autonomie evidenzia che, a tal fine, potranno essere impiegate "metodologie di controllo che riducano quanto più possibile il disallineamento temporale tra l'esercizio in corso di gestione e le verifiche operate dalle Sezioni regionali di controllo. In questa prospettiva, ad esempio, potranno essere esaminate congiuntamente più annualità, a partire dall'ultimo rendiconto disponibile, qualora non sia stato possibile, per gli esercizi precedenti, portare a completamento l'esame dei documenti contabili di tutti gli enti territoriali di competenza di una Sezione regionale di controllo. Siffatta modalità consente di eliminare il divario temporale di cui si è fatto cenno e di avvicinare le analisi all'attualità nel quadro del ciclo di bilancio (previsione-rendiconto-previsione) e in conformità ai principi contabili e alla giurisprudenza della Corte costituzionale in precedenza richiamati" (cfr. deliberazione n. 3/SEZAUT/2019/INPR).

Ciò posto, al fine di dare attuazione alle indicazioni della Sezione delle Autonomie, con la presente deliberazione questa Sezione procederà ad effettuare contestualmente, l'analisi dei rendiconti degli esercizi 2015, 2016 e 2017.

Onde snellire la fase di controllo senza svuotarla di significatività, l'esame verrà incentrato sui principali aspetti del bilancio, oggetto dei chiarimenti richiesti con le precitate note istruttorie n. 1140/2019 e 2570/2019.

Di seguito si espongono le risultanze dell'analisi svolta, che ha evidenziato, per gli esercizi 2015-2017, alcuni profili di criticità e di debolezza.

I. NOTE PRELIMINARI

Con le note n. 1140/2019 e 2570/2019 (punti nn. 1 e 2) il Magistrato richiedeva al Comune di **San Pietro in Guarano** di comunicare l'eventuale presenza di gravi irregolarità contabili, o gravi anomalie gestionali che non fossero già state segnalate sui questionari 2015, 2016 e 2017, e se avesse provveduto all'invio dei dati contabili 2016 e 2017 alla Banca Dati della Pubblica Amministrazione (BDAP).

L'Organo di revisione, nominato in data 28/06/2016, dopo aver ricostruito l'operato del precedente Revisore, ha dichiarato di non aver rilevato gravi irregolarità contabili o gravi anomalie gestionali.

L'Ente, inoltre, ha comunicato l'avvenuto invio dei dati contabili degli esercizi 2016 e 2017 su BDAP.

u

II. RIACCERTAMENTO STRAORDINARIO DEI RESIDUI DI CUI AL D.LGS.
118/2011.

L'art. 3, comma 7, del D. Lgs. n. 118/2011, integrato e corretto dal D.lgs. 10 agosto 2014, n. 126, prevedeva che gli enti locali, con delibera di Giunta, previo parere dell'Organo di revisione economico-finanziario, effettuassero, contestualmente all'approvazione del rendiconto 2014, il riaccertamento straordinario dei residui.

Il riaccertamento straordinario dei residui "è l'operazione diretta ad adeguare al principio contabile generale della competenza finanziaria potenziata lo stock dei residui attivi e passivi risultanti nei bilanci degli enti al 1° gennaio 2015 e rappresenta un passaggio fondamentale nell'attuazione dell'armonizzazione dei sistemi contabili e degli schemi di bilancio" (Sez. Autonomie n.31/SEZAUT/2016).

L'eventuale "extradeficit" derivante dalle operazioni di riaccertamento straordinario poteva essere ripianato dall'Ente, con delibera di Consiglio Comunale, in un arco temporale non superiore a 30 anni, secondo le modalità previste dal D.M. 2 aprile 2015. M

L'operazione di riaccertamento straordinario dei residui attivi e passivi avrebbe dovuto rappresentare per gli enti, non un mero adempimento, ma l'occasione per una corretta individuazione di crediti e debiti e per la verifica delle ragioni del loro mantenimento a residui, ovvero della necessità della loro cancellazione o successiva re-imputazione nei bilanci degli esercizi successivi. Tutto ciò, nell'ottica di una ricostruzione fedele della contabilità, al fine di garantire permanenti equilibri complessivi di bilancio, tanto nella competenza quanto nella cassa.

Ciò posto, con la nota n. 1364 del 01/03/2019 l'Ente ha trasmesso la delibera di G.C. n. 26 del 30/04/2015 unitamente agli allegati 5/1 e 5/2, da cui è emerso che:

- al 31/12/2014 i residui attivi e passivi dell'Ente ammontavano, rispettivamente, ad € 3.547.751,03 e ad € 3.464.499,11;
- alla stessa data emergeva un avanzo di amministrazione pari ad € 278.213,07;
- in sede di riaccertamento straordinario l'Ente ha cancellato, in quanto non correlati ad obbligazioni giuridiche perfezionate, residui attivi per € 199.786,03 e cancellato/reimputato residui attivi per € 1.221.132,94 (di cui € 1.169.723,34 di parte capitale); reiscritti all'esercizio 2015 ed all'esercizio 2016;

- l'Ente ha cancellato definitivamente residui passivi per € 963.978,49 e ne ha eliminati e reimputati, agli esercizi 2015 e 2016, € 1.621.230,52 (di cui € 1.463.800,63 diparte capitale).
- è stato determinato un FPV di € 400.097,58 (€ 106.020,29 di parte corrente ed € 294.077,29 di parte capitale);
- il risultato di amministrazione, al 1° gennaio 2015, in seguito al riaccertamento straordinario, è risultato pari ad € 1.042.405,53;
- il "totale parte disponibile" dell'avanzo di amministrazione è stato pari a € 80.040,42, tenuto conto delle quote accantonate (FCDE € 132.053,09) e vincolate (Vincoli derivanti da leggi e da principi contabili: € 24.399,58, vincoli derivanti da trasferimenti: € 15.487,35, vincoli derivanti da contrazione di mutui: € 742.829,27, vincoli formalmente attribuiti dall'Ente: € 25.945,08).

Dall'esame dell'allegato 1 alla delibera di Giunta n. 26/2015, è emerso sin da subito che l'Ente non ha adoperato la corretta modalità di calcolo del FCDE al 1/1/2015, secondo quanto descritto dall'esempio 5 e dal punto 3.3, dell'allegato 4/2 (determinazione del fondo crediti in sede di rendiconto), avendo, invece, utilizzato la modalità da adoperare in occasione della predisposizione del bilancio di previsione.

Nella delibera di riaccertamento, l'Ente aveva dato atto che: "l'accantonamento al FCDE è avvenuto considerando le seguenti poste di entrata e nel rispetto dei criteri previsti dal principio contabile della contabilità finanziaria:

- totale dei residui attivi titolo III;
- residui attivi titolo I: cap. 24 recupero ICI, cap. 52 tassa smaltimento rifiuti, cap. 52/2 recupero TARSU, cap. 54 TARES, cap. 55 TARI".

FCDE 1/1/2015 del titolo III								
descrizione	2014	2013	2012	2011	2010	media della % di non realizzazione	residui attivi finali 2014 titolo III	FCDE al 1/1/2015
residui 1/1	986.943,22	960.337,31	859.664,12	909.814,33	949.571,86			
incassi c/residui	289.204,92	269.824,31	224.115,74	386.748,01	383.970,13			
% incasso su residui iniziali	29,30	28,10	26,07	42,51	40,44			
% di non realizzazione	70,70	71,90	73,93	57,49	59,56	66,72	1.053.472,15	702.876,62

6

Come si desume dal su esposto prospetto, pur considerando i soli residui attivi del titolo III, in disparte i residui dei capitoli 24, 52, 52/2, 54 e 55, il FCDE non poteva avere importo inferiore ad € 702.876,62¹. Pertanto, quanto appostato a titolo di FCDE al 1/1/2015 (€ 132.053,09) è un ammontare assolutamente sottostimato.

Dalla delibera in esame è emersa, altresì, l'assenza di fondi per contenziosi, sebbene, dalla relazione fornita dall'Ente (sulla ricognizione dei debiti potenziali, contenzioso e relativo grado di soccombenza dell'Ente) siano presenti n. 4 contenziosi pregressi (per uno in particolare, l'eventuale soccombenza potrebbe provocare l'insorgenza di un debito di elevate proporzioni).

Di seguito l'indicazione dei contenziosi con i correlati e possibili debiti che ne potrebbero scaturire (cfr. allegato 18 agli atti):

- 1) Ricorso in Cassazione avverso sentenza Corte d'Appello di Catanzaro n. 1564/RS del 18 aprile 2018, di condanna del Comune di San Pietro in Guarano in veste di responsabile civile per decesso Ventura. L'eventuale soccombenza potrebbe dar luogo a successiva azione delle parti civili, con rischio di insorgenza di un debito stimato in oltre 1 milione di euro.
- 2) Azione ex art. 409 e 414 cpc promossa da 13 dipendenti comunali per la restituzione di trattenuta TFS e TFR. Debito potenziale del Comune, in caso di soccombenza (quasi inesistente a dire dell'Ente e dell'avvocato incaricato della difesa), è stimato in € 33.000,00.
- 3) Giudizio su ricorso per decreto ingiuntivo, promosso dal Comune di San Pietro per omesso versamento di canone di concessione area comunale al Consorzio Valle Crati. Il debito potenziale, nel caso di soccombenza, è stimato in circa 11.000,00 euro.
- 4) Ricorso amministrativo ed azione civile nei confronti del Consorzio Valle Crati, in relazione all'indebita pretesa di servizi consortili resi, avvalendosi dell'impresa Fisia Italimpianti Spa. L'insorgenza del debito, in caso di esito

¹ L'Ente poteva, invece, ridurre l'importo dei residui attivi all'inizio di ciascun anno degli ultimi 5 esercizi, di una percentuale pari all'incidenza dei residui attivi di cui alle lettere b) e d) del prospetto di cui al punto 9.3 riguardante il riaccertamento straordinario dei residui, rispetto al totale dei residui attivi risultante dal rendiconto 2014.

sfavorevole (possibilità di soccombenza stimata al 50%) è corrispondente all'importo di € 83.792,73, oltre accessori.

Si rammenta che il D.Lgs. n. 118 del 2011, all'allegato n. 4/2, avente ad oggetto "Principio contabile applicato concernente la contabilità finanziaria", al punto 5.2, lettera h) ha previsto che *"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 di spese, in attesa degli esiti del giudizio, 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. 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 vincolato alla copertura delle eventuali spese derivanti dalla sentenza definitiva. A tal fine si ritiene necessaria la costituzione di un apposito fondo rischi già in occasione della prima applicazione dei principi della nuova contabilità finanziaria.*

Nessun fondo è stato costituito per indennità di fine mandato del Sindaco.

Osservazioni conclusive: l'esame del riaccertamento straordinario ha messo in luce che il Comune di San Pietro in Guarano ha sottostimato la quantificazione del FCDE, appostato in sede di riaccertamento al 1/1/2015, il cui reale ammontare avrebbe impattato, notevolmente e negativamente, sulla determinazione della parte disponibile del risultato di amministrazione.

Ugualmente l'assenza di fondi per contenziosi o passività potenziali e per indennità di fine mandato, ha migliorato ingiustificatamente la parte disponibile dell'avanzo.

Le due circostanze, ovviamente, hanno fatto sì che non si palesasse alcun maggior disavanzo (derivante dal mancato accantonamento dei fondi di che trattasi), da dover ripianare secondo il più favorevole regime trentennale di cui al D.M. 2 aprile 2015.

III. ANALISI DELLA GESTIONE DI CASSA

L'analisi dei flussi di cassa si rivela, per più aspetti, elemento essenziale nell'ambito dei controlli di legalità finanziaria intestati alla Corte dei conti.

u

Come evidenziato dalla Corte Costituzionale, *"I saldi attivi di cassa... non sono di per sé sintomatici di sana e virtuosa amministrazione in quanto legati ad una serie di variabili negative, tra le quali spicca la possibile esistenza di debiti sommersi in grado di dissimulare la reale situazione economico-finanziaria"* (sentenza n. 101 del 2018). È altrettanto vero, però, che una situazione di deficit di cassa è uno dei principali indicatori di squilibrio finanziario di cui devono essere analizzate le cause, e al quale devono essere trovati gli opportuni rimedi, così da ripristinare regolari flussi che consentano all'ente di far fronte agli obblighi di pagamento con tempestività e nel rispetto della normativa europea. L'equilibrio di cassa è, del resto, riconosciuto come condizione necessaria alla salute finanziaria degli enti locali dall'art. 162, comma 6, D.lgs. 267 del 2000 (T.U.E.L.), secondo cui: *"Il bilancio di previsione è deliberato in pareggio finanziario complessivo per la competenza, comprensivo dell'utilizzo dell'avanzo di amministrazione e del recupero del disavanzo di amministrazione e garantendo un fondo di cassa finale non negativo"*. Inoltre, l'art. 183, comma 8 T.U.E.L., pur senza adottare un *"bilancio di cassa"*, impone che, al momento dell'assunzione di un impegno di spesa, sia accertata la compatibilità dei conseguenti pagamenti con gli stanziamenti di bilancio, a pena di responsabilità amministrativo-contabile e disciplinare.

Per i motivi sopra esposti, le linee guida dettate dalla Sezione delle Autonomie nell'analisi dei *"questionari"* sui rendiconti finanziari, a partire dal 2016, annettono estrema importanza alla verifica degli equilibri di cassa, all'analisi della composizione quali-quantitativa della cassa degli enti locali, all'utilizzo delle anticipazioni di liquidità e delle entrate vincolate. Questi dati sono di regola studiati osservandone il *trend* evolutivo in un orizzonte triennale (cfr. deliberazioni n. 6/2017/INPR e 16/2018/INPR).

La cassa riflette le risorse che l'Ente può immediatamente spendere, per dare corso ai pagamenti dovuti. È composta da fondi liberi e fondi vincolati, questi ultimi alimentati da entrate che hanno un vincolo specifico ad una determinata spesa stabilito per legge, per trasferimenti o per prestiti (indebitamento). La vera disponibilità di cassa - quella che esprime il *surplus* di risorse utilizzabili dall'Ente per la propria spesa - è data dai fondi liberi; infatti, i fondi vincolati possono essere utilizzati, in termini di cassa, per affrontare spese correnti per un importo non superiore all'anticipazione di tesoreria disponibile ai sensi dell'articolo 222 T.U.E.L.

u

(pari, ai sensi dell'art. 1, c. 43, L. 232/2016, a cinque dodicesimi delle entrate correnti accertate nel rendiconto del penultimo anno precedente). I fondi vincolati così utilizzati, poiché sopperiscono ad una temporanea difficoltà nei pagamenti venendo impiegati per finalità di pagamento non corrispondenti al vincolo che sugli stessi grava, devono essere tempestivamente ricostituiti, con i primi introiti non soggetti a vincolo di destinazione (art. 195, comma 3, T.U.E.L.).

Gli enti locali possono sopperire ad una temporanea crisi di liquidità anche mediante il ricorso ad anticipazioni di tesoreria, sempre nei limiti di cui all'art. 222 T.U.E.L. Il ricorso all'utilizzo di tali entrate vincola una quota corrispondente dell'anticipazione di tesoreria: infatti, il limite fissato dall'art. 222 T.U.E.L. è complessivo e, pertanto, se l'ente sta utilizzando anticipazione di tesoreria nei limiti massimi previsti dall'articolo 222 del T.U.E.L., non potrà contemporaneamente utilizzare entrate a destinazione vincolata per finanziare la spesa corrente e viceversa.

Come già detto, tanto il ricorso a fondi vincolati per sostenere spese correnti, quanto l'utilizzo di anticipazioni di tesoreria deve essere limitato ad esigenze di liquidità temporanee, tese a *"porre rimedio ad eccessi diacronici tra i flussi di entrata e quelli di spesa"* (C. Cost. n. 188/2014). L'utilizzo continuativo di tali istituti, oltre a essere sintomo di una crisi di liquidità strutturale che può celare gravi problemi di equilibrio finanziario, finisce per costituire una forma di indebitamento di fatto, come tale contraria all'art. 119, ultimo comma, Cost.

M

Ciò posto, nella fattispecie, allo scopo di analizzare la composizione e l'evoluzione del fondo cassa del Comune di San Pietro in Guarano, nel triennio 2015-2017, è stato chiesto all'Ente di illustrare, anche attraverso la compilazione di specifiche tabelle, la situazione della propria cassa alla fine di ciascun esercizio, nonché di fornire ragguagli circa:

- l'eventuale utilizzo di fondi vincolati;
- la loro ricostituzione al 31/12 di ogni anno;
- l'eventuale utilizzo delle anticipazioni di tesoreria;
- la loro restituzione a fine anno;
- l'eventuale intervento di procedure esecutive/pignoramenti nel triennio;

In fine, sono state richieste notizie circa l'eventuale ricorso alle anticipazioni di liquidità ai sensi del D.L. 35/2013 e s.m.i.

	2014	2015	2016	2017
fondo cassa al 31/12	194.961,15	169.924,20	336.297,81	34.292,21
di cui				
fondi liberi	-	-	-	-
fondi vincolati	231.141,10	347.553,83	436.178,30	143.768,65
fondi a destinazione vincolata utilizzati in termini di cassa	231.141,10	347.553,83	336.297,81	34.292,21
stock fondi vincolati utilizzati per cassa e non ricostituiti al 31/12	36.179,95	177.629,63	99.880,49	109.475,74

Dalla su esposta tabella (dati forniti dal Comune) risulta un fondo cassa privo di risorse libere e costituito interamente da risorse vincolate, fra l'altro, utilizzate per cassa e non ricostituite alla fine degli esercizi finanziari interessati.

Pertanto, il fondo cassa del Comune è stato incapiente in tutto il periodo 2014/2017, rispetto all'ammontare dei fondi vincolati, come sopra individuati. Le entrate vincolate, non reintegrate per somme consistenti, sono risultate oltre tutto non corrispondenti alle scritturazioni SIOPE, che alla fine degli esercizi 2016 e 2017, si presentavano come illustrato nel seguente prospetto:

incassi 2016		
codice SIOPE		
6798	Destinazione incassi vincolati a spese correnti ai sensi dell'art. 195 del TUEL	1.340.107,44
6799	Reintegro incassi vincolati ai sensi dell'art. 195 del TUEL	1.333.697,43
pagamenti 2016		
codice SIOPE		
4798	Utilizzo incassi vincolati ai sensi dell'art. 195 del TUEL	1.340.107,44
4799	Destinazione incassi liberi al reintegro incassi vincolati ai sensi dell'art. 195 del TUEL	1.333.697,43

incassi 2017		
codice SIOPE		
6798	Destinazione incassi vincolati a spese correnti ai sensi dell'art. 195 del TUEL	861.613,50
6799	Reintegro incassi vincolati ai sensi dell'art. 195 del TUEL	852.017,55
pagamenti 2017		
codice SIOPE		
4798	Utilizzo incassi vincolati ai sensi dell'art. 195 del TUEL	861.613,50
4799	Destinazione incassi liberi al reintegro incassi vincolati ai sensi dell'art. 195 del TUEL	852.017,55

Dagli importi non equivalenti è evidente che l'Ente non ha destinato, interamente, incassi liberi per il reintegro delle entrate vincolate (cod. 6799 e 4799). Non solo, le

rilevate differenze, pari ad € 6.410,01 (per il 2016) e 9.595,95 (per il 2017), non risultano affatto coincidenti con lo stock di fondi vincolati utilizzati per cassa e non ricostituiti al 31/12/2016 e 31/12/2017 pari, rispettivamente, ad € 99.980,49 ed € 109.475,74, secondo quanto riscontrato con la risposta istruttoria. Altresì, sempre in SIOPE nulla risulta, in ambedue gli esercizi, a titolo di incassi e pagamenti da regolarizzare, mentre sono presenti somme pignorate nelle annualità 2015 e 2016.

PROSPETTO DIMOSTRATIVO ANDAMENTI RESIDUI ATTIVI E PASSIVI DI PARTE CAPITALE - PERIODO 2013/2017						
Residui		2013	2014	2015	2016	2017
Attivi tit. IV	(A)	1.433.803,02	1.051.759,31	980.476,75	494.087,65	349.475,26
Attivi tit. V (dal 2016 V e VI)	(B)	452.985,31	207.791,83	189.137,84	128.380,46	31.516,16
FPV Entrata (capitale)	(C)			294.077,29	-	91.735,01
TOTALE residui attivi capitale	D = (a+b+c)	1.886.788,33	1.259.551,14	1.463.711,88	622.468,11	472.726,43
Passivi tit. II	E	2.174.760,91	1.659.618,63	1.661.261,15	1.078.750,49	536.127,40
FPV spesa (capitale)	F			-	91.735,01	79.982,93
TOTALE residuo passivo c/capitale	G = (e+f)	2.174.760,91	1.659.618,63	1.661.261,15	1.170.485,50	616.110,33
SALDO RESIDUI ATTIVI MENO RESIDUI PASSIVI	H = (d-g)	187.972,58	499.967,34	197.549,27	548.917,39	133.583,90
fondo cassa al 31/12 (dati SIOPE)	L	23.637,85	194.961,15	169.921,20	336.297,81	34.292,21
di cui pignorate		-	-	5.362,13	5.362,18	-

Fonte: banca dati finanza locale - SIOPE - SIRTTEL

Peraltro, appare dubbia la quantificazione della cassa vincolata. E difatti il prospetto che precede evidenzia che i residui passivi in conto investimenti (titolo II) da riportare al termine di ogni esercizio esaminato, risultano di importo superiore rispetto agli omologhi residui attivi (titoli IV, V e VI), registrando differenziali di significativa entità. Tali differenziali avrebbero dovuto trovare evidenza nella giacenza di cassa vincolata al 31/12. Così non è stato.

In particolare, il subentro della contabilità armonizzata ha imposto che: "..... l'importo della cassa vincolata alla data del 1 gennaio 2015 è definito con determinazione del responsabile finanziario, per un importo non inferiore a quello risultante al tesoriere e all'ente alla data del 31 dicembre 2014, determinato, dalla differenza tra i residui tecnici al 31 dicembre 2014 e i residui attivi riguardanti entrate vincolate alla medesima data..." (principio applicato 10.6, allegato 4/2).

È evidente che lo sbilanciamento fra residui passivi ed attivi di parte capitale (ricorrente in tutto il periodo 2013/2017) doveva trovare rappresentazione nel fondo cassa, a maggior ragione se tutto vincolato, come nel caso di specie.

Altra discrasia è emersa dal questionario 2016, punto 1.2.2, laddove la quantificazione dei fondi vincolati al 31/12/2015 (pari ad € 274.299,45) non trova corrispondenza col dato fornito dal Comune (€ 347.553,83).

È evidente, dunque, che l'Ente non ha una precisa contezza della propria giacenza vincolata.

Anticipazioni di liquidità ai sensi del DL. 35/2013 e s.m.i.

Il Comune ha percepito, ai sensi del DL. 35 e successivi rifinanziamenti, la somma di € 750.814,50 così suddivisa:

anticipazioni di liquidità CC.DD.PP.		
descrizione	importo erogato	pagamenti effettuati
DL. 35/2013 1 tranche	184.294,91	184.294,91
DL. 35/2013 2 tranche	184.294,91	184.294,91
DL 102/2013	159.557,35	159.557,35
DL 66/2014 art. 31	-	0,00
DL 66/2014 art. 32	222.667,33	222.667,33
DL 78/2015 art. 8 comma 6	-	-
totale	750.814,50	750.814,50

Per quanto attiene alle somme destinate al pagamento degli interessi l'Ente ha precisato che le medesime sono allocate al cap. 11, missione 1, programma 3, titolo 1, macroaggregato 7.

Osservazioni conclusive: Il Comune di San Pietro in Guarano ha presentato, nel triennio 2015-2017, significative tensioni di liquidità. L'Ente, difatti, non solo ha fatto ricorso alla anticipazione del Tesoriere (con aggravio di costi rappresentati dagli interessi passivi maturati), ma ha utilizzato, anche, consistenti somme vincolate per spese correnti, anch'esse rimaste da ricostituire. Tale impiego, protratto per tutto il periodo 2014/2017, è fisiologica espressione del ritardato, e differente, tempo di smaltimento dei residui attivi e passivi.

Il tutto in contrasto con l'obbligo di predisporre scritture e organizzazione contabile che assicurino la puntuale rappresentazione del grado di utilizzo di entrate vincolate e, eventualmente, la misura dell'obbligo di ripristino delle stesse, espressamente

Ce

disciplinato e "tipizzato" in occasione dell'emanazione D.lgs. n. 118/2011. Non si omette di sottolineare che sull'utilizzo di fondi vincolati, unitamente all'utilizzo di anticipazione del Tesoriere (due forme di liquidità da utilizzare in maniera alternativa o congiunta) vige il limite previsto dall'articolo 222 del TUEL, fissato in tre (attualmente incrementato a cinque) dodicesimi delle entrate correnti accertate nel rendiconto del penultimo anno precedente. A significare che se l'Ente ha utilizzato anticipazione di tesoreria nei limiti massimi previsti dall'articolo 222 del TUEL non poteva contemporaneamente utilizzare entrate a destinazione vincolata per finanziare la spesa corrente e viceversa. Ognuno per la propria parte, Ente e Revisore dovranno certificare di non aver superato tale limite.

L'Ente ha, altresì, fruito delle anticipazioni erogate dalla CC.DD.PP. per il pagamento dei debiti pregressi, sostituendo, in siffatto modo, il debito commerciale con debito finanziario.

Osservazioni conclusive: il prolungato utilizzo di anticipazioni di cassa ed il ricorso ad entrate a specifica destinazione, soprattutto non ricostituite nei termini di legge, è indice di latente squilibrio di bilancio, affetto dalla probabile sussistenza di entrate accertate, ma non realizzate, la cui mancata riscossione impedisce di ricostituire un fondo cassa sufficientemente capiente a ripristinare le risorse vincolate. Si rileva, altresì, che il predetto utilizzo di fondi, non integralmente ricostituiti, ha generato uno squilibrio della gestione vincolata in termini di cassa pari all'ammontare dei fondi utilizzati e non ricostituiti, con possibile violazione dell'art. 195, comma 3 TUEL.

IV. ESIGUITÀ E LENTEZZA DEI FLUSSI DI RISCOSSIONE E CONSEGUENTE DIFFICOLTÀ NEL FAR FRONTE AI PAGAMENTI.

L'andamento delle riscossioni di parte corrente, sia in conto residui, sia di competenza, è illustrato nella seguente tabella (punto 8 della nota istruttoria).

a

Riscossioni in c/residui e in c/competenza nel triennio 2015/2017 (Fonte: SIRTEL e BDAP)

Titoli	2015				2016				2017			
	Residui al 1/1	Riscossioni C/residui	% riscossione	residui esercizi precedenti da riportare	Residui al 1/1	Riscossioni C/residui	% riscossione	residui esercizi precedenti da riportare	Residui al 1/1	Riscossioni C/residui	% riscossione	residui esercizi precedenti da riportare
Titolo I entrate tributarie	1.001.004,08	434.607,33	43,42	478.462,88	1.106.372,55	408.625,89	36,93	682.746,66	1.170.367,80	380.958,08	32,55	732.018,23
Titolo II contributi e trasferimenti	188.630,86	31.321,97	16,60	116.808,63	182.572,81	102.744,27	56,28	69.728,60	182.610,50	107.650,97	58,95	74.957,54
Titolo III entrate extra-tributarie	1.053.472,15	297.490,15	28,24	630.264,11	1.033.302,87	308.360,24	29,84	724.232,07	1.119.472,18	296.919,56	26,52	817.466,25
Totale corrente	2.243.107,09	763.419,45	34,03	1.225.535,62	2.222.248,23	819.730,40	35,30	1.476.707,33	2.472.450,48	785.528,61	31,77	1.624.442,02
Titoli	Accertamenti competenza	Riscossioni competenza	% riscossione	residui di competenza da riportare	Accertamenti competenza	Riscossioni competenza	% riscossione	residui di competenza da riportare	Accertamenti competenza	Riscossioni competenza	% riscossione	residui di competenza da riportare
Titolo I entrate tributarie	1.927.444,24	1.299.534,57	67,42	627.909,67	1.793.389,28	1.305.768,14	72,81	487.621,14	1.833.567,73	1.304.657,71	71,15	528.910,02
Titolo II contributi e trasferimenti	221.366,10	155.601,92	70,29	65.764,18	228.664,02	115.782,12	50,63	112.881,90	191.724,15	90.430,40	47,17	101.293,75
Titolo III entrate extra-tributarie	512.641,49	109.602,73	21,38	403.038,76	560.184,05	164.943,94	29,44	395.240,11	629.123,37	182.624,80	29,03	446.498,57
Totale corrente	2.661.451,83	1.564.739,22	58,79	1.096.712,61	2.582.237,35	1.586.494,20	61,44	995.743,15	2.654.415,25	1.577.712,91	59,44	1.076.702,34

L'Ente ha avuto nel triennio una capacità di riscossione corrente non soddisfacente, sia in conto residui, sia in conto competenza. La circostanza è stata confermata dal superamento degli specifici parametri di deficitarietà. Difatti nell'esercizio 2015 è risultato sfiorato il solo parametro n. 2 (riferito al volume dei residui attivi di nuova formazione, relativi ai titoli I e III..... superiore al 42 %.....), mentre negli esercizi 2016 e 2017 sono stati superati sia il parametro n. 2, sia il parametro n. 3 riferito al volume dei residui attivi pregressi.

Tale insufficiente capacità si è manifestata nella competenza con percentuali che complessivamente (titolo I, titolo II, titolo III) si sono attestate al 58,79%, al 61,44%, al 59,44%, rispettivamente per gli esercizi 2015-2016-2017. La riscossione delle partite residuali ha presentato, nel complesso, percentuali che si sono attestate al 34,03%, al 35,30%, al 31,77%, partitamente per gli esercizi finanziari 2015/2017.

Riscossioni in c/residui di alcune voci significative del titolo I e III - triennio 2015/2017 (Fonte: SIRTEL per 2015 e dati forniti da Ente per 2016 e 2017)

Titoli	2015			2016			2017		
	Residui al 1/1	Riscossioni C/residui	% riscossione	Residui al 1/1	Riscossioni C/residui	% riscossione	Residui al 1/1	Riscossioni C/residui	% riscossione
Titolo I entrate tributarie	1.001.004,08	434.607,33	43,42	1.106.372,53	408.625,89	36,93	1.170.367,80	380.958,08	32,55
di cui									
Tassa sui RSU (per 2015 tutta Cat 3 esclusa TOSAP)	672.128,65	181.657,41	27,03	599.901,16	120.493,36	20,09	359.907,90	79.658,89	22,13
ICI/IMU	47.075,38	11.657,08	24,76	53.488,03	40.468,63	75,66	56.601,12	16.582,56	29,30
Titolo III entrate extra-tributarie	1.053.472,15	297.490,15	28,24	1.033.302,87	308.360,24	29,84	1.119.472,18	296.919,56	26,52
di cui									
proventi acquedotto	825.886,83	268.314,79	32,49	620.210,19	245.017,24	39,51	794.060,22	183.936,31	23,16
proventi beni dell'Ente (cat 2)	164.015,65	23.027,24	14,04	104.021,88	63.343,00	60,89	17.990,16	5.818,71	32,34
Totale entrate da residui correnti propri	2.054.476,23	732.097,48		2.139.675,42	716.986,13		2.289.839,98	677.877,64	