

Deliberazione n. 75 /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. Tiziano Tessaro	consigliere
dott. Federico Lorenzini	consigliere (relatore)

**Adunanza del 27 novembre 2019
Comune di Brisighella (RA)
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 Brisighella (RA)**;

VISTA la nota prot. 6276 in data 5 novembre 2019, con la quale il magistrato istruttore chiedeva notizie e chiarimenti al suindicato Comune;

VISTE le deduzioni fatte pervenire dal Presidente del collegio dei revisori con nota prot. 4167 del 12 novembre 2019;

VISTA l'ordinanza del Presidente n. 60 del 26 novembre 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").

Ciò premesso occorre rammentare che l'esercizio 2017 ha segnato un'ulteriore tappa verso la realizzazione della contabilità armonizzata, come evidenziato dalle Linee guida elaborate dalla Sezione delle Autonomie con la richiamata deliberazione n. 16/SEZAUT/2018/INPR, che completa le indicazioni di cui alle precedenti deliberazioni n. 6/SEZAUT/2017/INPR, n. 4/2015/INPR, n. 31/2015/INPR e n. 32/2015/INPR relative ad istituti centrali per la nuova contabilità, quali il riaccertamento straordinario dei residui attivi e passivi, il fondo pluriennale vincolato e il fondo crediti di dubbia esigibilità.

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 della predisposizione, 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.

In proposito si sottolinea che 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 altresì precisare che, in ossequio alla natura dinamica del controllo espletato che richiede, al fine di far emergere la concreta situazione economico-finanziaria dell'Ente, una visione prospettica degli atti del ciclo di bilancio nei vari esercizi, anche in ragione 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; pertanto, anche se 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 irregolarità contabili non gravi ma indicative di precarietà contabile. Ciò appare utile per prevenire l'insorgenza di più gravi situazioni di deficitarietà o di squilibrio.

2. Ciò premesso, la Sezione rileva che in relazione al conto consuntivo 2017 sono emerse alcune criticità a seguito dell'analisi della relazione redatta dall'Organo di revisione ai sensi dell'art. 1, commi 166 e ss., della richiamata legge n. 266/2005. Lo scrutinio della situazione finanziaria dell'Amministrazione comunale ha, quindi, comportato uno specifico approfondimento istruttorio, sfociato in apposita nota di richiesta (prot. n. 6276 del 5 novembre 2019).

In esito alla predetta, il Comune ha fatto pervenire, con comunicazione del 12 novembre 2019, i conseguenti chiarimenti che, tuttavia, non hanno consentito di superare integralmente i rilievi formulati.

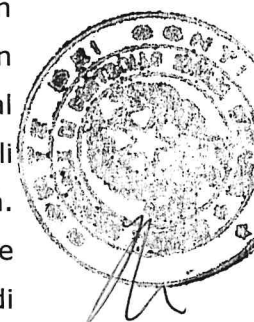
2.1. Occorre, poi, sottolineare che nell'esercizio considerato il fondo di cassa al 31 dicembre 2017 ammonta ad € 1.735.127,10 e la rigidità strutturale di bilancio (Incidenza spese rigide - disavanzo, personale e debito - su entrate correnti) si attesta al 5,51 per cento.

3. All'esito della richiamata verifica istruttoria sono emersi una serie di fattori di criticità per la tenuta degli equilibri del bilancio, derivanti da un'osservanza non puntuale dei principi dell'armonizzazione contabile posti a presidio dell'azione amministrativa.

La Sezione osserva, 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 ex 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 trova poi una 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 serie di criticità di seguito esposte che richiedono una corretta osservanza dei principi dell'armonizzazione contabile che, funzionali alla tutela degli equilibri di bilancio, sono il giusto e naturale



presidio di un'azione amministrativa e di un suo indirizzo «*prodromico al buon andamento e all'imparzialità*» (Corte cost., sent. n. 247/2017, punto 8.5. del *Considerato diritto*).

4. Tardivo invio dei dati di rendiconto alla Banca Dati Amministrazioni Pubbliche (BDAP)

4.1. L'Ente ha provveduto con ritardo all'invio dei dati di rendiconto 2017 a BDAP e, in risposta alla richiesta istruttoria, ha precisato che *"Sono stati fatti diversi invii relativamente al rendiconto 2017 a BDAP, ma esiste un errore informatico che scarta il file inviato. Si sta cercando con la casa software della contabilità del Comune di Brisighella di capire il problema informatico da risolvere"*.

In merito, la Sezione rileva un'incongruenza tra quanto dichiarato e quanto si evince dalla banca dati, in cui risultano due trasmissioni con "esito negativo" rispettivamente datate 13 e 18 febbraio 2019 ed una terza trasmissione del 28 febbraio 2019, con "esito positivo" ai controlli effettuati dal sistema BDAP.

4.2. La previsione di una banca dati uniforme, in materia finanziaria, per tutti gli enti del comparto pubblico, trova fondamento normativo nell'articolo 13, comma 1, della legge n. 196/2009 laddove si prescrive che *"Al fine di assicurare un efficace controllo e monitoraggio degli andamenti della finanza pubblica, nonché per acquisire gli elementi informativi necessari alla ricognizione di cui all'articolo 1, comma 3, e per dare attuazione e stabilità al federalismo fiscale, le amministrazioni pubbliche provvedono a inserire in una banca dati unitaria istituita presso il Ministero dell'economia e delle finanze, accessibile all'ISTAT e alle stesse amministrazioni pubbliche secondo modalità da stabilire con appositi decreti del Ministro dell'economia e delle finanze ... i dati concernenti i bilanci di previsione, le relative variazioni, i conti consuntivi, quelli relativi alle operazioni gestionali, nonché tutte le informazioni necessarie all'attuazione della presente legge"*.

Ai sensi dell'articolo 4, commi 6 e 7, del decreto legislativo n. 118/2011, le regioni, gli enti locali e i loro organismi ed enti strumentali trasmettono le previsioni di bilancio e le risultanze del consuntivo, aggregate secondo la struttura del piano dei conti, alla banca dati delle amministrazioni pubbliche di cui al menzionato articolo 13, sulla base di schemi, tempi e modalità definiti con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze. A dare attuazione alla summenzionata previsione normativa è, quindi, intervenuto il decreto del Ministro dell'Economia 12 maggio 2016 che agli articoli 1, 2 e 3 ha individuato,

tassativamente, gli atti da trasmettere alla BDAP: il bilancio di previsione e le relative variazioni, il rendiconto della gestione, il bilancio consolidato, compresi tutti i relativi allegati, il piano degli indicatori e dei risultati attesi di bilancio, nonché i dati di previsione e di rendiconto secondo la struttura del piano dei conti integrato.

Premesso il richiamato fondamento normativo, la Sezione osserva che l'invio dei dati alla BDAP assolve all'obbligo previsto dall'articolo 227, comma 6, del decreto legislativo 18 agosto 2000, n. 267 di trasmissione telematica alla Corte dei conti (articolo 1, comma 6, decreto Mef cit.).

Ai sensi dell'articolo 9, commi 1 *quinquies* e seguenti, del decreto-legge 24 giugno 2016, n. 113, convertito con modificazioni dalla l. 7 agosto 2016, n. 160, in caso di mancato rispetto dei termini di invio - l'articolo 4 dispone che i bilanci preventivi siano trasmessi entro 30 giorni dall'approvazione ed analogo termine è previsto per i rendiconti di gestione - sono previste specifiche sanzioni. In particolare, ai sensi del comma 1 *quinquies* *"In caso di mancato rispetto dei termini previsti per l'approvazione dei bilanci di previsione, dei rendiconti e del bilancio consolidato e del termine di trenta giorni dalla loro approvazione per l'invio dei relativi dati alla banca dati delle amministrazioni pubbliche di cui all'articolo 13 della legge 31 dicembre 2009, n. 196, compresi i dati aggregati per voce del piano dei conti integrato, gli enti territoriali, ferma restando per gli enti locali che non rispettano i termini per l'approvazione dei bilanci di previsione e dei rendiconti la procedura prevista dall'articolo 141 del testo unico di cui al decreto legislativo 18 agosto 2000, n. 267, non possono procedere ad assunzioni di personale a qualsiasi titolo, con qualsivoglia tipologia contrattuale, ivi compresi i rapporti di collaborazione coordinata e continuativa e di somministrazione, anche con riferimento ai processi di stabilizzazione in atto, fino a quando non abbiano adempiuto. E' fatto altresì divieto di stipulare contratti di servizio con soggetti privati che si configurino come elusivi della disposizione del precedente periodo"*.

Dunque, in difetto dell'invio dei dati e finché perdura tale inadempimento, è fatto divieto di procedere ad assunzioni di personale. Nella fattispecie in esame il Comune di Brisighella, pur avendo approvato il rendiconto con delibera consiliare n. 15 del 2 maggio 2018, non ha provveduto alla tempestiva trasmissione dei dati alla BDAP. L'Ente incorre, quindi, nella sanzione di cui all'articolo 9 del decreto-legge n. 113/2016 per il periodo di inadempimento.

Più in generale la Sezione, nel sottolineare l'importanza della corretta



applicazione della normativa e dei principi che disciplinano l'intera materia contabile, evidenzia che il rendiconto rappresenta un momento essenziale del processo di pianificazione e di controllo sul quale si articola l'intera gestione dell'ente (cfr. per approfondimenti Sez. reg. di controllo Emilia-Romagna, del. n. 65/2019/PRSE).

L'importanza del corretto inserimento dei dati in BDAP, da effettuarsi da parte dell'Organo di revisione, si evince tra l'altro dal fatto che *"[...] le amministrazioni pubbliche si dotano di una banca dati [...], attraverso cui condividere i dati accessibili a tutte le amministrazioni pubbliche, perché possa divenire uno strumento diffuso di conoscenza e di trasparenza delle grandezze della finanza pubblica attraverso cui favorire anche il confronto tra amministrazioni ed enti della stessa natura"* (Atto Senato 1937, 2009). Questo anche per consentire il superamento dei limiti intrinseci dovuti all'introduzione di *"moduli standardizzati dell'armonizzazione dei bilanci (...) indispensabili per i controlli della finanza pubblica ... i quali devono innanzitutto servire a rendere omogenee, ai fini del consolidamento dei conti e della loro reciproca confrontabilità, le contabilità dell'universo delle pubbliche amministrazioni"*, ma che *"non sono idonei, di per sé, ad illustrare le peculiarità dei programmi, delle loro procedure attuative, dell'organizzazione con cui vengono perseguiti, della rendicontazione di quanto realizzato [perché], caratterizzati dalla difficile accessibilità informativa per il cittadino di media diligenza"* (Corte costituzionale sentenza n. 184 del 2016).

L'introduzione degli obblighi di corretto inserimento dei dati in BDAP in capo all'Organo di revisione appare, pertanto, strettamente funzionale a quanto sopra indicato e, in definitiva, alla peculiarità del sistema contabile che mantiene *"la sua ragion d'essere in relazione alla finalità di rappresentare le qualità e le quantità di relazione tra le risorse disponibili e gli obiettivi in concreto programmati"* (Corte costituzionale sentenza n. 184 del 2016).

5. Approvazione del rendiconto oltre il termine di legge

5.1. Dall'esame del questionario si è rilevato che la delibera di approvazione del rendiconto è datata 2 maggio 2018, oltre il termine fissato dall'art. 227 del Tuel al 30 aprile dell'anno successivo a quello di riferimento.

5.2. In proposito, la Sezione segnala:

a) l'importanza del puntuale rispetto delle tempistiche normativamente stabilite per l'adozione di documenti contabili fondamentali che rappresentano un momento essenziale del processo di pianificazione e controllo sul quale si articola l'intera gestione dell'Ente;

b) che dall'omissione o ritardo nell'approvazione del rendiconto può conseguire l'attivazione della procedura disciplinata dall'art. 137 del d.lgs. n. 267/2000 e dall'art. 120, secondo e terzo comma, della Costituzione, con l'eventuale esercizio di poteri sostitutivi degli organi da parte del Consiglio dei Ministri, mediante assegnazione di un congruo termine per provvedere e successiva nomina di un commissario *ad acta* nell'ipotesi di sua inutile decorrenza;

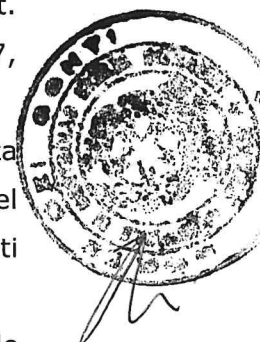
c) che la natura di atto prodromico del rendiconto del penultimo esercizio antecedente quello cui si riferisce il bilancio potrebbe comportare, in caso di sua assenza, dei rilievi di illegittimità inerenti all'attendibilità e alla veridicità del successivo bilancio di previsione, attesa la chiara espressione contenuta nell'art. 172, co. 1, lett. a), del Tuel, secondo cui al bilancio di previsione deve essere allegato il rendiconto deliberato;

d) che ulteriori limitazioni si ravvisano, poi, nell'esclusivo e limitato utilizzo dell'avanzo di amministrazione "*presunto*", anziché accertato (artt. 186 e 187 del d.lgs. n. 267/2000) e nell'impossibilità di ricorrere all'indebitamento attraverso la contrazione di nuovi mutui, secondo quanto stabilito dall'art. 203, comma 1, lett. a) del Tuel, mentre la mancata redazione dell'apposita certificazione sui principali dati del rendiconto da parte dell'ente comporta la sospensione dell'ultima rata del contributo ordinario previsto, relativamente all'anno in cui l'inadempimento è avvenuto (stante il precetto contenuto nell'art. 161, commi 1 e 3, del Tuel, quest'ultimo nel testo modificato dall'art. 27 co. 7, l. 28/12/2001, n. 448);

e) che in via provvisoria e sino all'adempimento, la ritardata approvazione del rendiconto comporta la sospensione della seconda rata del contributo ordinario (art. 21 del Principio contabile n. 3 - rendiconto degli enti locali);

f) che la mancata votazione del rendiconto entro il termine del 30 aprile determina, in virtù dell'articolo 227, comma 2 *bis* (introdotto dal decreto-legge n. 174 del 10 ottobre 2012) del d.lgs. 267/2000, l'attivazione della procedura prevista dal comma 2 dell'articolo 141 del Tuel;

g) che l'art. 9, comma 1-*quinquies*, del d.l. n. 113/16, stabilisce il divieto per gli enti territoriali di procedere ad assunzioni di personale a qualsiasi titolo, con qualsivoglia tipologia contrattuale, ivi compresi i rapporti di collaborazione coordinata e continuativa e di somministrazione, anche con riferimento ai processi di stabilizzazione in atto, in caso di mancato rispetto dei termini per l'approvazione di determinati documenti contabili (quali il bilancio di previsione



e il rendiconto). In particolare, la summenzionata disposizione sanziona gli enti inadempienti con un "blocco" delle rispettive risorse nell'arco temporale tra la scadenza dei termini per l'approvazione dei documenti contabili fondamentali indicati dal legislatore e fino al momento dell'approvazione "tardiva".

In conclusione, la Sezione sottolinea che la mancata approvazione del rendiconto costituisce un sintomo di criticità e di difficoltà dell'ente locale a fare corretta applicazione della normativa e dei principi contabili, atteso che il rendiconto rappresenta un momento essenziale del processo di pianificazione e di controllo sul quale si articola l'intera gestione del Comune, in grado di contenere informazioni comparative e di misurare i valori della previsione definitiva, confrontandoli con quelli risultanti dalla concreta realizzazione dei programmi e degli indirizzi politici, vale a dire dei risultati, valutandone eventuali scostamenti ed analizzandone le ragioni. Ciò vale, evidentemente, anche per il ritardo con cui si delibera il rendiconto, atteso che lo stesso riveste carattere di atto d'urgenza che può essere approvato anche nelle particolari situazioni indicate all'art. 38 del d.lgs. 267/2000.

6. Gestione del fondo pluriennale vincolato (FPV)

6.1. Dall'esame del prospetto, allegato b), al rendiconto 2017 - composizione per missioni e programmi del fondo pluriennale vincolato - sono emersi i seguenti aspetti che hanno richiesto una verifica istruttoria:

- il dato del FPV al 31 dicembre 2016, estratto dalla banca dati BDAP, risulta diverso da quanto rappresentato nei dati contabili di bilancio;
- il FPV al 2016, parte investimenti, riportato nella relazione dell'Organo di revisione al rendiconto 2017 presenta un dato diverso da quello rappresentato nel questionario sul rendiconto 2017;
- tutti i residui passivi coperti dal FPV sono stati reimputati ad un solo esercizio.

Il Comune ha motivato come segue:

- l'importo in BDAP al 31 dicembre 2016 non risulta corretto ed ha precisato che nei *"primi anni di applicazione della BDAP si sono presentati diversi problemi informatici"*;
- il dato del FPV al 31 dicembre 2016, parte investimenti, riportato nella relazione del Revisore non è corretto in quanto *"è stato indicato per mero errore materiale l'importo FPV investimenti 2015 e non l'importo FPV investimenti 2016"*;
- tutti i residui passivi coperti dal FPV sono stati reimputati ad un solo esercizio in quanto *"La previsione relativa all'applicazione del principio di*

contabilità finanziaria potenziata effettuata sugli investimenti in corso era riferita ad un solo esercizio e quindi si conferma la reimputazione ad un solo esercizio”.

6.2 La Sezione sottolinea che il principio della competenza potenziata prevede che il fondo pluriennale vincolato - quale componente del risultato di amministrazione (e fattore incidente quindi sull'equilibrio di bilancio) - è uno strumento di rappresentazione e previsione delle spese pubbliche 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 (cfr. Sez. reg. di controllo Emilia-Romagna, del. n. 65/2019/PRSE).

Va inoltre ricordato che il fondo pluriennale vincolato *“serve a garantire gli equilibri del bilancio nei periodi intercorrenti tra l'acquisizione delle risorse ed il loro impiego”* (Corte cost., sent. n. 6/2017).

Infatti, la logica del nuovo sistema, introdotto dal d.lgs. n. 118/2011, è quella infatti di dare evidenza contabile e rilevanza giuridica ad alcune diacronie intercorrenti tra la realizzazione delle entrate e l'erogazione delle spese. Esso è costituito da risorse accertate, destinate al finanziamento di obbligazioni passive dell'ente già impegnate, ed esigibili in esercizi successivi a quello in cui è accertata l'entrata (allegato 4/1, punto 9.8, del d.lgs. n. 118 del 2011) (Corte cost., sent. n. 6/2017).

Il 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 il 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 assoggettate a una rigorosa verifica in sede di



rendiconto.

Inoltre, 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 l'Ente ha confermato la correttezza della reimputazione dei residui passivi coperti dal FPV all'esercizio successivo, ma la Sezione osserva che il fondo pluriennale vincolato al 1° gennaio 2017 è stato in gran parte rinviato all'esercizio 2018 e, analogamente, si osserva lo stesso nel prospetto del FPV allegato al rendiconto 2018, fatto per cui l'orizzonte previsionale limitato ad una sola annualità fa emergere una criticità circa la capacità programmatoria dell'ente.

La Sezione osserva, infine, che la rappresentazione contabile caratterizzata dall'errata rappresentazione del FPV su BDAP e nella relazione dell'Organo di revisione, confligga palesemente con l'esigenza di piena e completa trasparenza ed attendibilità delle scritture contabili degli enti pubblici che - specie con riferimento ai documenti funzionali a comporre la contabilità di mandato - assolve due importanti funzioni: la prima legata all'*accountability*, perché «*consente di valutare in modo obiettivo e informato lo svolgimento del*

mandato elettorale»; la seconda connessa alla responsabilità degli amministratori, «essendo necessariamente servente al controllo retrospettivo dell'utilizzo dei fondi pubblici» (Considerato 3.4.), come «elemento indefettibile per avvicinare in senso democratico i cittadini all'attività dell'Amministrazione» (Corte cost., sent. n. 49/2018).

7. Accantonamento al fondo crediti di dubbia esigibilità (FCDE) nel risultato d'amministrazione

7.1. Il Comune di Brisighella ha accantonato nel risultato di amministrazione un fondo crediti di dubbia esigibilità calcolato con il metodo semplificato e, in risposta alla richiesta di chiarimenti istruttori, ha precisato *"La scelta di applicare il metodo semplificato è stata effettuata tenendo conto della situazione finanziaria complessiva e l'accantonamento di euro 224.712,75 per fondo crediti dubbia esigibilità sul risultato di amministrazione 2017 risulta essere più che congruo in considerazione anche dei residui attivi delle entrate correnti, in particolare dell'entrata TARI i cui residui attivi al 31/12/2017 risultano essere di euro 196.275,28".*

7.2. La Sezione, nel prendere atto che ci si è avvalsi della facoltà di costituire il FCDE con il criterio c.d. semplificato (d.m. 20.05.2015), richiama l'allegato 4/2 al d.lgs. 118/2011, per cui *"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 sottolinea che nella relativa opzione il Comune deve informarsi al principio della prudenza.

L'applicazione di tale principio, in sede di costituzione del FCDE, è di particolare rilievo alla stregua del nuovo ordinamento contabile per cui, 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, garantendo un durevole equilibrio economico-finanziario.

La Sezione, altresì, sottolinea 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 dei conti, Sez. reg. di controllo Umbria, n.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 dei conti, Sez. Autonomie n. 32/SEZAUT/2015/INPR).

8. Mancata conciliazione dei rapporti creditori e debitori tra l'Ente e gli organismi partecipati

8.1 Le risultanze istruttorie hanno fatto emergere la mancata conciliazione dei rapporti creditori e debitori tra l'Ente e gli organismi partecipati e in risposta alla richiesta di chiarimenti il Comune ha precisato che *"I rapporti di mancata conciliazione riguardavano un credito di euro 7.742,71 da parte di A.M.R. e un credito di euro 25.350,00 da parte di Con.Ami. a favore della contabilità del Comune di Brisighella. I relativi crediti sono stati incassati nel corso del 2018 e quindi tali rapporti risultano alla data odierna chiusi"*.

La Sezione puntualizza, 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., si articola in due precetti: 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. In particolare viene puntualizzato che l'equilibrio complessivo «deve essere coerentemente coordinato con analogo equilibrio dei singoli bilanci che compongono il cosiddetto bilancio consolidato dello Stato» (Corte cost., sent. n. 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» (Corte cost., sent. n. 252/2015).*

8.1.1. Dal questionario sul rendiconto 2017 emerge la mancata conciliazione dei rapporti creditori e debitori con gli organismi partecipati.

In proposito la Sezione evidenzia che il relativo adempimento, prescritto 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 e che da questo discende

l'attendibilità delle risultanze contabili, in funzione della verifica degli equilibri di bilancio.

8.1.2. Si richiede, pertanto, al Comune e all'Organo di revisione di adoperarsi al fine di assicurare il puntuale adempimento dell'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. Si sottolinea, inoltre, che il controllo sugli equilibri finanziari, intestato all'Organo di revisione "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" (art. 147-*quinquies* comma 3).

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 Brisighella:

- accerta una situazione di potenziale fragilità degli equilibri di bilancio, in riferimento alle criticità rilevate;

- 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;

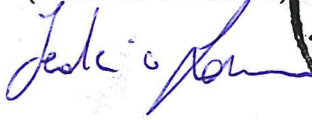
- invita l'Organo di revisione, in relazione alle criticità riscontrate, ad una più puntuale e attenta vigilanza sulla regolarità contabile, finanziaria ed economico-patrimoniale della gestione dell'Ente per il rispetto degli equilibri di bilancio e della normativa vigente, anche in riferimento ai doveri, compendati in termini generali dalla previsione dell'art. 147-*quinquies* del Tuel, di attestazione di congruità delle poste di bilancio funzionali al perseguimento degli equilibri di bilancio;

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

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

Così deliberato in Bologna, nella camera di consiglio del 27 novembre 2019.

Il relatore
(Federico Lorenzini)



Il presidente
(Marco Pieroni)



Depositata in segreteria il 28 novembre 2019

Il funzionario preposto
(Rossella Broccoli)

