



REPUBBLICA ITALIANA
LA CORTE DEI CONTI
SEZIONE REGIONALE DI CONTROLLO PER IL VENETO

Nell'adunanza del 04/09/2018

composta dai Magistrati:

Diana CALACIURA TRAINA	Presidente
Maria Laura PRISLEI	Consigliere, relatore
Giampiero PIZZICONI	Consigliere
Amedeo BIANCHI	Consigliere
Francesco MAFFEI	Primo Referendario
Francesca DIMITA	Primo Referendario

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 d.lgs. 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. 174/2012, convertito dalla legge 213 del 7 dicembre 2012;

VISTA la deliberazione della Sezione delle autonomie della Corte dei conti n. 22/2016/SEZAUT/INPR di approvazione delle *“linee guida e relativo questionario per gli organi di revisione economico finanziaria degli enti locali per l’attuazione dell’art. 1, commi 166 e seguenti della legge 23 dicembre 2005, n. 266. Rendiconto della gestione 2015”*.

VISTE le proprie deliberazioni n. 903/2012/INPR e n. 182/2013/INPR;

ESAMINATA la relazione sul rendiconto di gestione per l’esercizio finanziario 2015, redatta dall’Organo di revisione del Comune di San Martino di Lupari (PD) sulla base dei criteri indicati dalla Sezione delle Autonomie con la deliberazione sopra indicata;

VISTA la nota prot. n. nota prot. 4836 del 04 maggio 2018, con la quale il Magistrato istruttore ha chiesto chiarimenti in ordine alle criticità rilevate a seguito dell’esame del questionario;

VISTA la nota di risposta dell’ente nota del 12 maggio 2018, acquisita al protocollo Cdc n. 5090 del 14 maggio 2018;

VISTA l’ordinanza del Presidente n. 42/2018 di convocazione della Sezione per l’odierna seduta;

UDITO il Relatore, consigliere Maria Laura Prislei

FATTO

1) Risultato di cassa e anticipazioni di tesoreria

Si è riscontrato che l’ente ha effettuato anticipazioni di tesoreria per un importo totale pari ad € 2.376.593,34. Si è richiesto all’ente di specificare se tale importo rientrasse nei limiti di cui all’art. 222 T.U.E.L.. Inoltre, seppure il risultato complessivo risulti in miglioramento, si è evidenziata una certa sofferenza per quanto attiene il saldo di parte corrente, con un disavanzo pari al 55,41% di incidenza rispetto alla somma delle riscossioni dei titoli I, II e III.

L’ente ha affermato che l’anticipazione di cassa è stata richiesta con deliberazione di Giunta Comunale n. 230 del 12.12.2014 nel rispetto degli art. 195 e 222 del D.lgs n. 267/2000. La diminuzione delle disponibilità liquide è prioritariamente imputabile al ritardo nella riscossione dei contributi regionali e provinciali e ciò ha condizionato fortemente il ricorso all’anticipazione di tesoreria a fronte del pagamento di debiti per la realizzazione di opere in gran parte finanziati con tali contributi.

Per quanto riguarda la parte corrente la sofferenza è da riferirsi all’istituzione dell’addizionale comunale per l’anno 2015, con deliberazione di Consiglio Comunale n. 27 del 30.07.2015, che ha visto gli effetti sulla cassa solo a decorrere dall’anno 2016, da tale anno infatti non è più stato fatto ricorso all’anticipazione di cassa.

2) Efficienza della riscossione dell’ente e capienza FCDE.

Si è rilevato che a fronte di un importo di € 190.00,00 di accertamenti per il recupero



dell'evasione IMU, risultavano riscossi solo € 85.278,70 con un'incidenza pari al 44,88%; è risultato stanziato a tale fine nell'esercizio in esame quale FCDE, un importo pari ad € 7.300,00, con un totale accantonato a rendiconto pari ad € 17.325,00. Tale importo, che non appare sufficiente a garantirne la copertura.

Dai calcoli effettuati dall'ente si riscontra in effetti una copertura dei residui non riscossi tramite FCDE pari al 36% del totale degli stessi.

DIRITTO

L'art. 1, commi 166 e 167, L. 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. 22/SEZAUT/2016/INPR e n. 24/SEZAUT/2016/INPR rispettivamente per il rendiconto 2015 e per il bilancio di previsione 2016-2018).

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 considerare che l'esercizio 2015 segna il definitivo passaggio alla contabilità armonizzata, come evidenziato dalle Linee guida elaborate dalla Sezione delle Autonomie con la deliberazione n. 22/2015/INPR, che completa le indicazioni offerte con le precedenti deliberazioni n. 4/2015/INPR, n. 31/2015/INPR e n. 32/2015/INPR relative a istituti centrali per la nuova contabilità quali il riaccertamento straordinario dei residui



attivi e passivi, il Fondo pluriennale vincolato e il Fondo crediti di dubbia esigibilità.

In particolare, gli Enti Locali non sperimentatori, ai sensi dell'art. 11, commi 12 e 13, del D.lgs. 118/2011, hanno adottato gli schemi di bilancio e di rendiconto vigenti nel 2014, aventi valore a tutti gli effetti giuridici, ai quali hanno affiancato i nuovi schemi di bilancio armonizzato, con funzione conoscitiva e, dal 1° gennaio 2015, hanno adottato il principio della competenza finanziaria potenziata, mentre gli enti che hanno partecipato nel 2014 alla sperimentazione, ai sensi del citato art. 11, comma 15, del suddetto decreto, hanno adottato gli schemi di bilancio armonizzati, ai quali hanno affiancato, con finalità conoscitiva, gli schemi previgenti.

Si rammenta, inoltre, che il 2015 è stato l'ultimo esercizio di applicazione del Patto di stabilità interno, superato dalla nuova disciplina sul pareggio di bilancio introdotta dalla Legge Cost. 1/2012, di modifica dell'art. 81, comma 6, Cost., a cui è stata data attuazione con la Legge 243/2012.

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

Occorre precisare, che, in ossequio alla natura dinamica del controllo espletato in tal sede, che impone, al fine di far emergere la concreta situazione economico-finanziaria dell'Ente, una visione prospettica degli atti del ciclo di bilancio nei vari esercizi, e in funzione dell'adozione "*di effettive misure correttive funzionali a garantire il rispetto complessivo degli equilibri di bilancio*" (Corte Cost. 60/2013), la Sezione 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.

Ciò doverosamente precisato e passando ora all'esame delle criticità riscontrate a seguito dell'esame della relazione redatta ai sensi dell'art. 1, commi 166 e ss., della richiamata legge n. 266/2005, dall'Organo di revisione, in relazione al conto consuntivo 2015 e al bilancio di previsione 2016 del Comune di San Martino di Lupari, di cui ai rilievi istruttori formulati, con nota prot. 4836 del 04/05/2018, la Sezione, pur tenendo in debita considerazione quanto rappresentato e precisato dal Comune con nota del 12/05/2018 (prot. Cdc 5090 del 14/05/2018) deve, al fine di prevenire potenziali gravi pregiudizi e danni irreparabili all'equilibrio di bilancio, richiamare l'attenzione dell'Ente sulle criticità riscontrate e sulle conseguenziali osservazioni e raccomandazioni di seguito rappresentate;

1) RISULTATO DI CASSA E ANTICIPAZIONI DI TESORERIA

Le risultanze istruttorie restituiscono un quadro complessivo della situazione finanziaria del Comune caratterizzata da una sostanziale fragilità degli equilibri di bilancio, prodromica a una sua potenziale compromissione, per quanto attiene ai risultati di cassa.

Le tensioni di cassa trovano un loro punto di emersione nel reiterato ricorso all'anticipazione di cassa per far fronte alle carenze di liquidità dell'ente. La Sezione rammenta che l'art. 222 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 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, 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 dei tre dodicesimi 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.

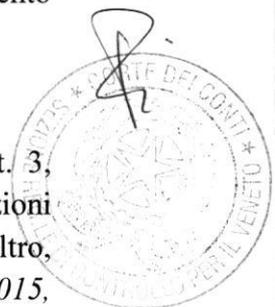
L'anticipazione di tesoreria è pertanto una forma di finanziamento a breve termine, di carattere eccezionale, cui l'ente può ricorrere solo per far fronte a momentanei problemi di liquidità. La ragione della previsione di questa possibilità di ricorso a risorse finanziarie messe a disposizione da parte 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, co. 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.

I dati evidenziati in sede istruttoria (con il continuo aumento del ricorso a tale strumento temporaneo) escludono, tuttavia, la natura transitoria della criticità in cui versa l'ente: invero, il Comune di San Martino di Lupari ha contratto nel 2015 anticipazioni di tesoreria ripetutamente e per periodi piuttosto prolungati, seppure restituiti interamente al 31 dicembre dell'esercizio in esame. Tale operazione, quando si verifica senza soluzione di continuità, costituisce comportamento difforme da una sana e prudente gestione finanziaria e, per l'assenza del presupposto della temporaneità del deficit di cassa, potrebbe costituire una violazione della regola aurea di destinazione dell'indebitamento alle spese d'investimento.

2) EFFICIENZA DELLA RISCOSSIONE DELL'ENTE E CAPIENZA FCDE.

Quanto alla errata quantificazione del fondo per crediti di dubbia esazione, l'art. 3, comma 7, lettera e) del D.Lgs. 23/06/2011, n. 118 prevede che le amministrazioni pubbliche provvedono al riaccertamento straordinario dei residui, consistente, tra l'altro, *"nell'accantonamento di una quota del risultato di amministrazione al 1° gennaio 2015, rideterminato in attuazione di quanto previsto dalla lettera b), al fondo crediti di dubbia esigibilità. L'importo del fondo è determinato secondo i criteri indicati nel principio applicato della contabilità finanziaria di cui all'allegato n. 4.2. Tale vincolo di destinazione opera anche se il risultato di amministrazione non è capiente o è negativo (disavanzo di amministrazione)"*. Tale accantonamento non è oggetto di impegno e genera un'economia di bilancio che confluisce nel risultato di amministrazione.

Già fin dal primo esercizio di applicazione del principio contabile, è disposto che l'ente, in sede di rendiconto, accantoni nell'avanzo di amministrazione *"l'intero importo del*



fondo crediti di dubbia esigibilità quantificato nel prospetto riguardante il fondo allegato al rendiconto di esercizio, salva la facoltà prevista dalla recente normativa per gli esercizi dal 2015 al 2018". In particolare, "Il primo accantonamento di una quota del risultato di amministrazione al fondo crediti di dubbia esigibilità è eseguito in occasione del riaccertamento straordinario dei residui, ed è effettuato con riferimento all'importo complessivo dei residui attivi risultanti dopo la cancellazione dei crediti al 31 dicembre 2014 cui non corrispondono obbligazioni perfezionate e scadute alla data del 1° gennaio 2015".

La Sezione osserva al riguardo che gli scostamenti dai principi del D.Lgs. n. 118 del 2011 in tema di armonizzazione dei conti pubblici non costituiscono solamente un vizio formale dell'esposizione contabile, ma risultano strumentali ad una manovra elusiva della salvaguardia degli equilibri del bilancio presidiati dall'art. 81 della Costituzione.

La manovra elusiva consiste essenzialmente nel programmare una spesa superiore a quella consentita dalle risorse disponibili nell'esercizio finanziario (Corte Costituzionale, sentenza n. 279 del 23/11/2016).

Ciò è tanto più vero nel caso di errata quantificazione del FCDE, che 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. sentenza n. 279/2016). Per questo motivo, in parte entrata si iscrive il credito al valore nominale (punto 3.3 dell'allegato 4/2 del D.Lgs. n. 118 del 2011), mentre tra le passività si inserisce l'importo di prevedibile svalutazione (art. 46 "Fondo crediti di dubbia esigibilità", del D.Lgs. n. 118 del 2011 e punto 3.3 dell'allegato 4/2 del medesimo decreto), il quale viene accantonato proprio al fine di evitare un risultato di amministrazione negativo a seguito delle eventuali minusvalenze derivanti dalla riscossione dei crediti soltanto parziale

Per quanto concerne l'abbattimento al 36% del FCDE operata dall'Ente in sede di rendiconto, la Sezione ritiene di escludere che i nuovi principi contabili abbiano introdotto la facoltà di abbattere - anche a consuntivo - l'accantonamento a FCDE sui residui attivi.

Il Collegio richiama a tale riguardo l'orientamento espresso dalla giurisprudenza della Corte (delibera Lombardia n. 164/2017/PRSP del 29 maggio 2017), secondo cui *"la riduzione del (ndr al) 36 per cento consentito dalla modifica al principio contabile applicato riguarda la determinazione del Fondo crediti di dubbia esigibilità nel bilancio di previsione dell'esercizio 2015 e non anche l'accantonamento sul risultato di amministrazione conseguente al riaccertamento straordinario che deve essere indicato per l'intero importo, salvo poi fare applicazione del criterio semplificato a partire dal rendiconto del successivo esercizio"*.

Lo stesso principio è stato affermato con riferimento ad un ente in sperimentazione (*"la riduzione del (ndr al) 55 per cento consentito dalla modifica al principio contabile applicato riguarda la determinazione del Fondo crediti di dubbia esigibilità nel bilancio di previsione dell'esercizio 2015 e non anche l'accantonamento sul risultato di amministrazione che deve essere indicato per l'intero importo, salvo poi fare*



applicazione del criterio semplificato a partire dal rendiconto del successivo esercizio, cfr. Lombardia n. 208/2017/PRSP del 25 luglio 2017).

In questa sede, appare opportuno precisare che non è corretto applicare il metodo ordinario per il calcolo del FCDE a consuntivo abbattendo l'accantonamento a consuntivo 2015 al 36%, (facoltà, al contrario, riconosciuta dal Legislatore per il bilancio di previsione 2015).

Detto assunto, in primo luogo, trova fondamento nella *ratio* dell'istituto del Fondo crediti di dubbia esigibilità (analiticamente disciplinato dall'allegato 4/2 del d.lgs. 118/2011 recante il "principio contabile applicato concernente la contabilità finanziaria").

Nel bilancio di previsione, in linea generale, la quantificazione dell'accantonamento a FCDE è effettuata applicando agli stanziamenti delle entrate di dubbia e difficile esazione il complemento a 100 della media tra incassi in conto competenza e accertamenti degli ultimi 5 esercizi.

A consuntivo, la quantificazione della quota di risultato di amministrazione accantonata a FCDE è determinata applicando "*all'importo complessivo dei residui attivi, sia di competenza dell'esercizio cui si riferisce il rendiconto, sia degli esercizi precedenti*", il complemento a 100 della media del rapporto tra incassi in conto residui e importo dei residui attivi all'inizio di ogni anno degli ultimi 5 esercizi. L'esempio 5 del principio contabile prosegue prevedendo che "*L'importo dei residui attivi all'inizio di ciascun anno degli ultimi 5 esercizi può essere ridotto 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. Tale percentuale di riduzione può essere applicata in occasione della determinazione del fondo crediti di dubbia esigibilità da accantonare nel risultato di amministrazione degli esercizi successivi, con riferimento alle annualità precedenti all'avvio della riforma*".

Chiarita la *ratio* del FCDE e, conseguentemente, le modalità fissate "*a regime*" dal legislatore per calcolarne la consistenza sia a previsione sia a consuntivo, deve, altresì evidenziarsi che l'art. 1, comma 509, della L. 23/12/2014 n. 190, ha integrato il principio contabile applicato di cui all'allegato 4/2 prevedendo che "*con riferimento agli enti locali, nel 2015 è stanziata in bilancio una quota dell'importo dell'accantonamento quantificato nel prospetto riguardante il fondo crediti di dubbia esigibilità allegato al bilancio di previsione pari almeno al 36 per cento, se l'ente non ha aderito alla sperimentazione di cui all'articolo 36, e al 55 per cento, se l'ente ha aderito alla predetta sperimentazione. Nel 2016 per tutti gli enti locali lo stanziamento di bilancio riguardante il fondo crediti di dubbia esigibilità è pari almeno al 55 per cento, nel 2017 è pari almeno al 70 per cento, nel 2018 è pari almeno all'85 per cento e dal 2019 l'accantonamento al fondo è effettuato per l'intero importo*". In altri termini, il comma 509 cit., limitatamente al bilancio di previsione, consente all'ente locale di scegliere se adeguarsi immediatamente o solo progressivamente alle prescrizioni del principio contabile in materia di FCDE.

Dunque, alla luce sia dell'argomento letterale (la norma da ultimo citata si riferisce solo al bilancio di previsione) sia della particolare rilevanza che ha l'istituto del FCDE nel sistema dei nuovi principi contabili (ossia scongiurare che spese esigibili possano trovare

copertura finanziaria con residui attivi di difficile riscossione), questa Sezione ritiene che, nel 2015 la facoltà dell'ente locale di abbattere la consistenza del FCDE accantonata sul risultato di amministrazione non sia configurabile a consuntivo quando l'ente medesimo opta per il metodo ordinario di calcolo.

P.Q.M.

La Corte dei conti, Sezione regionale di controllo per il Veneto, in base alle risultanze della relazione resa dall'Organo di revisione sul rendiconto di gestione per l'esercizio finanziario 2015, e della successiva istruttoria:

1. Raccomanda all'amministrazione comunale una puntuale vigilanza sugli equilibri di cassa; limitando l'istituto dell'anticipazione di tesoreria alle sole esigenze temporanee;
2. in considerazione delle osservazioni svolte in parte motiva in ordine alla determinazione del risultato di amministrazione ed alla corretta rappresentazione degli accantonamenti e dei vincoli, raccomanda all'amministrazione comunale di San Martino di Lupari (PD) di attenersi sempre ed in ogni caso alle disposizioni ed i principi vigenti in materia di armonizzazione contabile;
3. dispone che la presente deliberazione sia trasmessa, a cura del Direttore della segreteria, al Consiglio comunale, al Sindaco, al responsabile dei servizi finanziari nonché all'Organo di revisione economico-finanziaria, del Comune di San Martino di Lupari (PD).

Così deliberato in Venezia, nella Camera di Consiglio del 4 settembre 2018.

Il Magistrato relatore

Maria Laura Prislei

Il Presidente

Diana Calaciura Traina

Depositata in Segreteria il **13 NOV. 2018**

IL DIRETTORE DI SEGRETARIA

Dott.ssa Raffaella Brandolese

LETIZIA ROSSINI

