



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

*Nell'adunanza del 13 novembre 2018*

*composta dai magistrati:*

|                        |                             |
|------------------------|-----------------------------|
| Diana CALACIURA TRAINA | Presidente                  |
| Maria Laura PRISLEI    | Consigliere                 |
| Giampiero PIZZICONI    | Consigliere                 |
| Tiziano TESSARO        | Consigliere                 |
| Amedeo BIANCHI         | Consigliere                 |
| Francesca DIMITA       | Primo Referendario          |
| Elisabetta USAI        | Primo Referendario relatore |

\*\*\*\*\*

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

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

VISTA la legge 14 gennaio 1994, n. 20;

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

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

VISTA la legge 5 giugno 2003 n. 131;

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

VISTA la legge 31 dicembre 2009, n.196;

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

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

VISTA la deliberazione della Sezione delle autonomie della Corte dei conti n. 22/SEZAUT/2016/INPR del 30 maggio 2016, recante le *“Linee guida e relativo questionario per gli organi di revisione economico finanziaria degli enti locali per l'attuazione dell'articolo 1, commi 166 e seguenti della legge 23 dicembre 2005, n. 266. Rendiconto della gestione 2015”* emendata in correzione di un errore materiale con successiva deliberazione n. 29/SEZAUT/2016/INPR del 20 ottobre 2016;

VISTA la deliberazione della Sezione delle autonomie della Corte dei conti n. 24/SEZAUT/2016/INPR del 9 giugno 2016, recante le *“Linee guida e relativo questionario per gli organi di revisione economico finanziaria degli enti locali per l'attuazione dell'articolo 1, commi 166 e seguenti della legge 23 dicembre 2005, n. 266. Bilancio di previsione 2016-2018”*;

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

VISTA la deliberazione n. 49/2017/INPR con la quale la Sezione ha approvato il programma di lavoro per l'anno 2017;

ESAMINATA la relazione sul rendiconto di gestione per l'esercizio finanziario 2015 e la relazione sul bilancio di previsione 2016-2018, redatte dall'Organo di revisione del Comune di ASIAGO (VI);

VISTA l'ordinanza del Presidente n. 55/2018 di convocazione della Sezione per l'odierna seduta;

UDITO il relatore, Primo Referendario Elisabetta Usai;

#### FATTO E 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. 22/2016/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 L. cost. 1/2012, di modifica dell'art. 81, comma 6, Cost., a cui è stata data attuazione con la L. 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 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 premesso, tenuto conto della delibera n. 349/2016/PRSE, sulla base dell'esame della documentazione inerente al Rendiconto per l'esercizio 2015 e al Bilancio di previsione 2016-2018, si evidenziano, per il 2015, le seguenti criticità.

1. Il Comune è incorso nella violazione dell'art. 227, comma 1, TUEL per ritardo nell'approvazione del Rendiconto (avvenuta con deliberazione n. 13 del 5 maggio 2016).

Una corretta tempistica di approvazione del Rendiconto, si rileva, è espressione di una attività amministrativa efficiente e ben programmata.

L'importanza non meramente formale di tale aspetto gestionale, inoltre, è rinvenibile nelle disposizioni contenute negli artt. 186 e 187 TUEL che individuano nell'approvazione del Rendiconto l'atto formale di definizione della consistenza quantitativa e qualitativa dell'avanzo, legittimante l'utilizzo di tale margine alle sole casistiche specificamente indicate e con i limiti ivi descritti.

2. Preliminarmente all'esame dei valori e delle informazioni contenute nei Questionari prodotti alla Sezione, si osserva quanto segue in merito alle dichiarazioni formulate da parte dell'Organo di revisione circa il lavoro svolto sui medesimi Questionari (pag. 42 del Questionario sul rendiconto 2015 e pag. 15 del Questionario sul bilancio di previsione 2016-2018): *“Il sottoscritto non certifica quanto da lui inserito perché la certificazione presuppone il controllo del lavoro svolto da un altro. Il flag sulla certificazione è stato impostato a SI solo per poter inviare il questionario”* e *“Il revisore non certifica la corrispondenza dei dati in quanto: è mancata una fattiva e oggettiva collaborazione alle attività di revisione; è del parere che l'attività richiesta e la responsabilità assegnata non siano proporzionali né alla situazione operativa (distanza, carico di lavoro, competenze e disponibilità della controparte) né alla gratificazione economica. La conferma è stata data solamente ed esclusivamente per procedere all'invio del questionario non potendo certificare il proprio operato”*.

In sede istruttoria è stato richiesto di giustificare il tenore delle affermazioni sopra riportate che, *prima facie*, inficiano l'attendibilità dei dati contenuti nei Questionari e adombrano il dubbio di un mancato corretto svolgimento dei doveri d'ufficio intestati all'Organo di revisione.

Quest'ultimo, con nota di risposta del 27 aprile 2018, (prot. Cdc n. 4684 del 30 aprile 2018) ha lamentato la carenza di *“spirito collaborativo da parte della struttura”* del Comune di Asiago e la conseguente difficoltà di *“svolgere la propria attività per la quale è necessario conoscere non solo il mero dato contabile espressione di scelte ed attività, ma anche come ed il contesto in cui si è originato con l'eventuale supporto documentale”* precisando, inoltre, che per quanto riguarda il 2015 sarebbe subentrato verso la fine dell'esercizio e che *“Il responsabile amministrativo finanziario si era iscritto al portale alla piattaforma Siquel come collaboratore del Collegio dei Revisori per poi ritirarsi all'improvviso”*.

Il Revisore conclude affermando che *“In questo contesto ho inserito la nota con la sola intenzione di far emergere le difficoltà ed espresso idee di carattere generale”*.

Il Comune, a sua volta, con nota di risposta n. 8563 del 21 maggio 2018 (prot. Cdc n. 5378 del 21 maggio 2018), ha osservato che *“la mancata certificazione da parte del Revisore è, a parere di questa amministrazione, assimilabile all'inottemperanza dei compiti di controllo dovuti dallo stesso e configurabile come omissione dei propri compiti d'ufficio. La dichiarazione che "non certifica quanto da lui inserito perché la certificazione presuppone il controllo del lavoro svolto da un altro" appare totalmente fuori luogo visto che il suo lavoro è proprio quello di "controllare il lavoro dell'ente" (...) Al Revisore è stata fornita tutta la documentazione obbligatoriamente allegata al rendiconto oltre a quella da lui stesso richiesta. (...)”*. L'Ente, inoltre, richiama la propria nota n. 12187 dell'8 agosto 2016, inviata alla Sezione regionale di controllo e alla Prefettura di Vicenza con la quale si era *“illustrato la situazione di difficoltà in cui si è trovato l'ente a causa dei pareri espressi dal revisore senza, a nostro parere, supporto giuridico; rilevando negli stessi incongruenze ed inesattezze e mancanza di verifiche sugli atti stessi. Vedi ad esempio la relazione al rendiconto 2015 che è carente relativamente ai controlli sul personale, sugli atti adottati, sulla gestione di bilancio, sui risultati del patto di stabilità ecc.”*.

Conclude affermando, per quel che rileva in tal sede, che *“Il Questionario Siquel è stato redatto solo ed esclusivamente dal Revisore, come previsto dalla normativa, sulla base dei dati contabili del rendiconto 2015. In particolare ci siamo attenuti alla normativa che prevede che il Revisore compili il questionario in completa autonomia sulla base dei documenti approvati dagli organi dell'ente e anche come indicato dalla Corte stessa durante qualche convegno.”*.

Le riferite problematiche devono essere vagliate alla luce del combinato disposto dell'art. 1, commi 166 e 167, della L. 266/2005, in base al quale, come noto, *“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”* sulla base dei *“criteri e linee guida”* predisposti dalla Corte dei conti.

La compilazione dei Questionari rappresenta, pertanto, l'oggetto di uno specifico dovere d'ufficio che si innesta nella funzione di raccordo con la Corte dei conti, ai fini della tutela dell'unità economica della Repubblica e del coordinamento della finanza pubblica, nell'ambito delle competenze dell'Organo di revisione contabile dell'ente locale definite dall'art. 239 TUEL.

Tale disposizione, al primo comma, prevede le molteplici funzioni dell'Organo di revisione che, brevemente, si riportano:

- attività di collaborazione con l'Organo consiliare secondo le disposizioni dello statuto e del regolamento (lett. a);
- pareri in materia di, tra l'altro, strumenti di programmazione economico-finanziaria e proposta di bilancio di previsione, verifica degli equilibri e variazioni di bilancio (lett. b). In tali pareri, obbligatori, deve essere espresso un motivato giudizio di congruità, di

coerenza e di attendibilità contabile delle previsioni di bilancio e dei programmi e progetti, anche tenuto conto dell'attestazione del Responsabile del servizio finanziario, delle variazioni rispetto all'anno precedente, dell'applicazione dei parametri di deficitarietà strutturale e di ogni altro elemento utile. Nei pareri sono suggerite all'Organo consiliare le misure atte ad assicurare l'attendibilità delle impostazioni e l'Organo consiliare, a sua volta, è tenuto ad adottare i provvedimenti conseguenti o a motivare adeguatamente la mancata adozione delle misure proposte dall'Organo di revisione (comma 1- bis);

- vigilanza sulla regolarità contabile, finanziaria ed economica della gestione relativamente all'acquisizione delle entrate, all'effettuazione delle spese, all'attività contrattuale, all'amministrazione dei beni, alla completezza della documentazione, agli adempimenti fiscali ed alla tenuta della contabilità; l'Organo di revisione svolge tali funzioni anche con tecniche motivate di campionamento (lett. c);

- relazione sulla proposta di deliberazione consiliare di approvazione del rendiconto della gestione e sullo schema di rendiconto. Si sottolinea che la relazione deve contenere l'attestazione sulla corrispondenza del rendiconto alle risultanze della gestione nonché rilievi, considerazioni e proposte tendenti a conseguire efficienza, produttività ed economicità della gestione (lett. d);

- referto all'Organo consiliare su gravi irregolarità di gestione, con contestuale denuncia ai competenti organi giurisdizionali ove si configurino ipotesi di responsabilità (lett. e);

Al fine di garantire l'adempimento delle funzioni suddette, il successivo comma 2 del medesimo art. 239 prevede che l'Organo di revisione abbia diritto di accesso agli atti e ai documenti dell'ente e che possa partecipare all'assemblea dell'Organo consiliare per l'approvazione del bilancio di previsione e del rendiconto di gestione.

All'Organo di revisione sono trasmessi, tra l'altro, le attestazioni di assenza di copertura finanziaria in ordine alle delibere di impegni di spesa da parte del Responsabile del servizio finanziario e, in generale, esso deve essere *“dotato, a cura dell'ente locale, dei mezzi necessari per lo svolgimento dei propri compiti, secondo quanto stabilito dallo statuto e dai regolamenti”* (comma 3, art. 239 TUEL); il Revisore, infine, ha il diritto di eseguire ispezioni e controlli individuali (successivo comma 5).

Il TUEL, pertanto, dota il Revisore di un ampio strumentario servente al consapevole ed efficace esercizio del proprio incarico che, pur ipotizzato basato sulla reciproca collaborazione con l'ente, può e deve essere svolto, anche in ipotesi di carente raccordo con il destinatario del controllo, in totale autonomia per il soddisfacimento dei valori sottesi alle disposizioni testé riportate e, nella funzione ausiliaria alla Corte dei conti, per fornire alla Sezione un'attendibile ed esaustiva risultanza dei controlli individuati dalle Linee guida formulate dalla Sezione delle Autonomie o richiesti in sede istruttoria dalla Sezione medesima.

Del resto, come meglio si avrà modo di esporre nel prosieguo, al di là delle difficoltà riscontrate sia dal Comune che dall'Organo di revisione, le criticità segnalate dal secondo non appaiono assumere, nella valutazione della situazione complessiva dell'Ente, profili di gravità tale da inficiare la salvaguarda degli equilibri di

quest'ultimo.

Tanto è confermato dal parere, comunque favorevole, formulato dall'Organo di revisione sia al rendiconto 2015 che al bilancio di previsione 2016.

La Sezione, pertanto, nel sollecitare un più proficuo raccordo tra il Comune e il proprio Revisore ai sensi della normativa del TUEL, deve ricordare l'importanza dell'attendibilità e della completezza dei Questionari che non possono che presupporre la riconducibilità dei valori e delle informazioni ivi contenute alla piena responsabilità dell'Organo di revisione, ferma restando la responsabilità, a sua volta, dell'Ente per l'omissione o l'insufficienza nell'ostensione e produzione della necessaria documentazione contabile per lo svolgimento del controllo e per il mancato accoglimento, pur nell'esplicazione della propria discrezionalità amministrativo-contabile, delle osservazioni formulate dal Revisore.

3. In sede istruttoria è stato chiesto al Comune di relazionare in merito alle misure eventualmente adottate a seguito dell'invito, formulato dall'Organo di revisione all'Organo consiliare nella *“Variazione di parere”* al rendiconto 2015, espressa in data 5 maggio 2016, *“ad accantonare a Fondo rischi passività potenziali almeno € 151.804 senza alterare la composizione degli altri accantonamenti la cui proposta è stata formulata in base al principio della prudenza; a promuovere una analisi organizzativa sui carichi di lavoro e sulle competenze richieste dal compito svolto dalla struttura al fine di migliorare l'efficienza di gestione e l'affidabilità delle elaborazioni amministrativo-contabili”*.

Con tale *“Variazione di parere”*, occorre precisarlo, il Revisore esprime definitivo parere favorevole sullo schema di detto rendiconto *“preso atto che (...) la struttura ha dimostrato di aver preso coscienza di alcuni equilibri e vincoli di bilancio risultanti dalla consuntivazione delle attività i cui risultati sono stati espressi nel rendiconto”*.

Inoltre, in sede istruttoria si è domandato all'Ente di relazionare anche in ordine alle eventuali misure adottate a seguito della segnalazione da parte dell'Organo di revisione (cfr. SI.Qu.EL) di *“gravi irregolarità contabili o gravi anomalie gestionali”*, consistenti nelle *“perplexità sull'accantonamento a fondo rischi che potrebbe essere sottostimato. L'Ente sta verificando l'accertamento delle entrate a FPV e quello dei residui attivi relativi a lavori di diversi anni or sono.”*.

Il Comune, con la menzionata nota di risposta n. 8563/2018, ha dichiarato che *“Nel rendiconto 2015 il Fondo Rischi iniziale ammontava a € 48.533,00. Nel parere al rendiconto il R.U. aveva evidenziato che il Fondo rischi era sottostimato di almeno € 151.804,00, quindi, essendo già definito in € 48.533,00, avrebbe dovuto essere portato ad un importo finale di € 200.337,00. Poi, come riportato nella nota istruttoria, ha dichiarato la necessità di accantonare "almeno 151.804,00" importo inferiore rispetto a quello indicato precedentemente. L'amministrazione sulla base di tale osservazione aveva apportato un emendamento alla proposta di deliberazione del rendiconto 2015 accogliendo la proposta del R.U. e aumentando quindi il fondo a € 200.337,00, diminuendo contestualmente il F.C.D.E. in quanto ritenuto sovrastimato rispetto all'importo obbligatorio. L'emendamento ha comunque riscontrato il parere contrario del Revisore con la seguente motivazione: "il mio parere al rendiconto deriva da una*

*valutazione complessiva di cui i dati contabili furono forniti dal Responsabile del Servizio Finanziario che ora ne fornisce altri". Nonostante tale parere l'emendamento è stato approvato dal Consiglio Comunale.*

*Si coglie l'occasione per segnalare che nell'applicazione dell'avanzo di amministrazione (deliberazione consiliare n. 40 del 04/08/2016) il R.U. ha espresso parere contrario alla variazione in quanto: "Considerando che nel parere rilasciato al rendiconto 2015 si era invitato l'Organo Consiliare ad accantonare a fondo rischi per passività potenziali almeno 151.804,00 per un principio di prudenza e, non essendo stato dato seguito a quanto consigliato, la disponibilità in conto capitale diminuisce dello stesso importo non rendendolo disponibile per altre attività di investimento. .." dimostrando in tal modo: confusione sull'importo del fondo e confusione su quanto approvato dal Consiglio comunale con l'emendamento sopra illustrato (nonostante il suo parere contrario).*

*Nelle premesse della proposta in oggetto — trasmessa al R.U. per il rilascio del proprio parere - sono stati indicati i vincoli dell'avanzo di amministrazione di € 995.994,86 così destinato:*

|                                                 |            |
|-------------------------------------------------|------------|
| Fondi vincolati                                 | 115.642,60 |
| Fondi per finanziamento spese in conto capitale | 334.565,42 |
| Avanzo destinato                                | 12.859,51  |
| Fondo crediti dubbia esigibilità                | 332.590,33 |
| Fondo rischi passività potenziali               | 200.337,00 |

*Per cui evidentemente era stata rispettata l'indicazione del Revisore relativamente al fondo rischi e, avendo egli letto la proposta di delibera, ne era anche a conoscenza.”.*

Per ciò che concerne il Fondo crediti di dubbia esigibilità, il Revisore, con la nota del 27 aprile 2018 (prot. Cdc 4684 del 30 aprile 2018), ha ribadito le proprie perplessità in virtù dell'avvenuta modifica (in diminuzione) dell'importo dell'accantonamento deciso con emendamento alla delibera n. 51 del 12 aprile 2016 di approvazione dello schema del rendiconto per l'esercizio 2015 col parere favorevole del Responsabile amministrativo e finanziario. D'altra parte, il Comune, ha fornito la ricostruzione della misura dell'accantonamento dalla quale non sembrano emergere irregolarità.

L'Ente aggiunge che “*Relativamente all'analisi organizzativa si fa presente che indubbiamente la crescente complessità delle attività svolte dagli enti locali con riferimento all'introduzione delle regole dell'armonizzazione contabile, alle modifiche del codice degli appalti, alle novità relative all'anticorruzione e alla trasparenza amministrativa richiedono una formazione costante degli operatori e anche un aumento delle risorse umane disponibili che, purtroppo, non può esserci visto i limiti alla spesa del personale e della formazione (...)* Si ritiene comunque di avere sempre operato cercando di applicare nel migliore dei modi i principi e, soprattutto, con riferimento al mantenimento "sostanziale" degli equilibri di bilancio, al fine di non creare disavanzi di amministrazione o accertamenti di entrate non realizzabili.”.

Infine, “*Per quanto riguarda "l'accertamento delle entrate a F.P.V. e residui attivi relativi a diversi anni or sono" in bilancio sono stati mantenuti a residui attivi gli*

*importi dei contributi e dei mutui che hanno finanziati opere concluse e per le quali si attende la chiusura definitiva dei lavori con la verifica delle economie. Tale attività è in corso e ad oggi è stata in gran parte realizzata. Sono stati mantenuti a residui anche entrate da contributi assegnate all'ente con apposito provvedimento da amministrazioni non soggette alle regole dell'armonizzazione contabile. In particolare abbiamo mantenuto a residui il contributo assegnato dall'ODI Organismo di Indirizzo per la valutazione e l'approvazione del finanziamento di progetti per valorizzare il territori dei comuni confinati con le province autonome di Trento e di Bolzano. Per quanto riguarda la spesa si è provveduto a imputarla nei vari esercizi ricorrendo al F.P.V.”.*

Con riguardo a tale ultimo aspetto, occorre precisare che il Comune, a fronte di rilievi formulati in sede istruttoria circa le molteplici incongruenze riscontrate tra i valori del FVP contenuti nel Questionari e quelli indicati nei certificati ministeriali, ha fornito una ricostruzione pienamente coerente di detti importi senza, tuttavia, che siano stati sostituiti, conseguentemente, i Questionari caricati sul sistema SI.QU.EL., incombenza, è superfluo ricordare, che grava in capo all’Organo di revisione.

*Inoltre, si era richiesto all’Ente, in sede istruttoria, di relazionare in merito all’accoglimento delle osservazioni formulate dal Revisore secondo le quali “Il comune aveva accertato a fronte di delibere/esito bandi emesse dagli Enti finanziatori ingenti somme inserendole a valore complessivo nel FPV con una previsione di impegno dello stesso importo. Finanziamenti che vengono erogati in base alla capacità di esecuzione e quindi a stato avanzamento lavori. Si deve valutare la correttezza della contabilizzazione avendo espresso perplessità in merito.”.*

Il Comune, in argomento, con risposta istruttoria, ha dichiarato di aver “*inserito l'intero importo dei lavori a competenza, individuando il cronoprogramma al momento dell'impegno di spesa per l'affidamento dei lavori e assumendo contestualmente un'apposita variazione di esigibilità. Tale modalità operativa è stata anche consigliata dalla nostra software house in quanto più semplice e, soprattutto, più affidabile nella gestione della contabilità finanziaria. In corso di esercizio sono state effettuate n. 4 variazioni di esigibilità.”.*

Tutto ciò considerato, si osserva quanto segue.

Con riguardo all’accantonamento al fondo rischi per passività potenziali, da quanto emerge dagli atti sembra essere stata accolta l’indicazione (iniziale e formalizzata nella predetta variazione al parere sulla proposta di deliberazione consiliare del rendiconto sulla gestione del 5 maggio 2016) dell’Organo di revisione di incremento di detto importo (portato a euro 332.590,33) seppure attraverso una contestuale diminuzione del FCDE la cui sovrastima è stata soltanto affermata e non argomentata da parte dell’Ente.

In riferimento a tale ultimo aspetto, occorre ricordare che in sede di bilancio (triennale), la cui natura autorizzatoria costituisce limite per ciascuno degli esercizi considerati, l’art. 167, comma 2 del TUEL stabilisce espressamente che “*Una quota del risultato di amministrazione è accantonata per il fondo crediti di dubbia esigibilità, il cui ammontare è determinato, secondo le modalità indicate nel principio applicato della contabilità finanziaria di cui all'allegato n. 4/2 al decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118 e successive modificazioni e integrazioni, in considerazione dell'ammontare dei*

*crediti di dubbia e difficile esazione, e non può essere destinata ad altro utilizzo.”. Tale disposizione è finalizzata proprio ad evitare che gli accantonamenti, la cui natura è quella di garantire l’Ente da determinate classi di rischio, possano essere distolti da tale funzione prima che siano state esperite le verifiche sui crediti in sede di riaccertamento ordinario dei residui e di successiva approvazione del rendiconto*

*Inoltre, l’art. 187, comma 2, TUEL, dispone che “Resta salva la facoltà di impiegare l’eventuale quota del risultato di amministrazione svincolata, in occasione dell’approvazione del rendiconto, sulla base della determinazione dell’ammontare definitivo della quota del risultato di amministrazione accantonata per il fondo crediti di dubbia esigibilità, per finanziare lo stanziamento riguardante il fondo crediti di dubbia esigibilità nel bilancio di previsione dell’esercizio successivo a quello cui il rendiconto si riferisce.”.*

*A tale proposito, si ricorda che “Nel corso della gestione e in sede di monitoraggio finale, ai fini del rispetto degli obiettivi di finanza pubblica, il Fondo crediti di dubbia esigibilità e i Fondi di cui alle lettere c), d) ed e) destinati a confluire nell’avanzo di amministrazione non sono considerati tra le spese finali”, secondo quanto previsto nella Circolare del MEF del 3 aprile 2017, n. 17 (punto B.3).*

*Si raccomanda, pertanto, particolare cautela nella gestione dell’accantonamento del FCDE che, tuttavia, come detto, appare, sulla base dei dati forniti dall’Ente, adeguatamente dimensionato.*

*Per ciò che concerne l’imputazione delle entrate derivanti dai contributi da parte di altri soggetti, si deve ricordare, invece, che il punto 3.6, lett. b) dell’All. 4/2 del D.Lgs. 118/2011, prevede che la scadenza del credito “coincide con l’esercizio finanziario in cui è adottato l’atto amministrativo di impegno relativo al contributo o al finanziamento, nel caso di entrate derivanti da trasferimenti e contributi da altre amministrazioni pubbliche, in conformità alle modalità indicate al punto 5.2 lettera c), con particolare riferimento alle modalità temporali ed alle scadenze in cui il trasferimento è erogato. A tal fine, l’ordinamento contabile prevede che ogni amministrazione pubblica, che impegna spese a favore di altre amministrazioni pubbliche, ne dia comunicazione ai destinatari” e, per quel che interessa tal sede, “Con riferimento ai trasferimenti ed ai contributi da amministrazioni pubbliche che non adottano il medesimo principio della competenza finanziaria, l’esigibilità dell’entrata è determinata in considerazione dell’esigibilità della stessa, a prescindere dall’esercizio di imputazione dell’impegno da parte dell’amministrazione erogante”.*

*Mentre per quanto riguarda i “contributi a rendicontazione” ovvero i “trasferimenti erogati annualmente a favore di un’amministrazione sulla base della rendicontazione delle spese sostenute, e di una precedente formale deliberazione/determinazione dell’ente erogante di voler finanziare la spesa” a rendicontazione”, qualora il soggetto erogante non adotti il principio della competenza finanziaria potenziata “l’ente beneficiario accerta l’entrata a seguito della formale deliberazione, da parte dell’ente erogante, di erogazione del contributo a proprio favore per la realizzazione di una determinata spesa . L’entrata è imputata agli esercizi in cui l’ente beneficiario stesso prevede di impegnare la spesa cui il trasferimento è destinato (sulla base del crono*

*programma), in quanto il diritto di riscuotere il contributo (esigibilità) sorge a seguito della realizzazione della spesa, con riferimento alla quale la rendicontazione è resa”.*

Infine, il Comune ha fornito chiarimenti circa i valori della cassa, dei relativi vincoli, delle risorse derivanti dal contributo per permesso di costruire e dalle sanzioni pecuniarie per violazione al Codice della strada, e, infine, dei servizi in conto terzi e partite di giro, valori che apparivano incoerenti o incompleti nei Questionari, senza che tali precisazioni, tuttavia, siano state trasfuse in una versione corretta di tali documenti.

All’evidenza quanto esposto conferma quanto sopra rappresentato in merito al grave ostacolo all’esercizio del *controllo de quo* e, pertanto, si ribadisce la necessità di una corretta e completa compilazione dei Questionari.

4. Con riguardo al Fondo per rischi da contenzioso, in sede istruttoria è stato richiesto di comunicare l’eventuale accoglimento della segnalazione formulata dall’Organo di revisione in base alla quale *“Avendo il comune un forte contenzioso e presunti crediti per lavori pubblici risalenti addirittura a più di venti anni era stato indicato di mantenere un accantonamento complessivo di € 684.731,33 per motivi prudenziali e non di € 532.927,33.”.*

Il Comune, con la menzionata nota prot. 8563/2018, ha dichiarato che *“Le spese per liti sono tutte coperte dagli impegni effettuati nel corso degli anni. Vi era solamente uno scoperto con lo studio Domenichelli — finanziato all'interno delle somme accantonate — e conclusosi con il riconoscimento e finanziamento del debito nel 2017. Per quanto riguarda invece le opere pubbliche la maggior parte delle somme a residuo riguardano i mutui che hanno finanziato lavori in fase di chiusura. Alla data attuale, dei residui presenti al titolo 4° al 31/12/2015, sono rimasti da riscuotere solamente i contributi da enti pubblici (Organismo di Indirizzo per i fondi di confine; Provincia di Vicenza e Comuni) relativamente ai lavori degli impianti sciavi in corso di esecuzione e che dovrebbero essere ultimati tra il 2018 e il 2019; il contributo regionale per l’ecocentro i cui lavori sono in esecuzione ed alcuni altri contributi minori. Tutte le entrate a residui al titolo 4° sono comunque riferiti a contributi da Pubbliche Amministrazioni.”.*

Per ciò che concerne la prima parte della risposta dell’Ente, si sottolinea che la peculiare funzione del Fondo per rischi da contenzioso, ai sensi del punto 5.2, lett. h), All. 4/2, D.Lgs. 118/2011, ovvero quella di preservare l’ente dal rischio del pagamento degli oneri (futuri) derivanti dalle sentenze, da valutare in base alle *“significative probabilità di soccombere”*, comporta la costituzione di un *“apposito fondo rischi”* che incide nella corretta e attendibile determinazione del risultato di amministrazione dell’esercizio a prescindere dal momento in cui sarà effettuato l’impegno.

5. Pur tenuto conto della sussistenza di un saldo positivo della gestione di competenza comprensivo dell’applicazione dell’avanzo (euro 971.132,52), si osserva (prospetto 1.1 del Questionario sul rendiconto 2015) un saldo della gestione di competenza (accertamenti meno impegni dell’esercizio) al netto dell’applicazione dell’avanzo di segno negativo e considerato l’apporto del Fondo pluriennale vincolato (FPV) negativo per - 9.152.076,31 euro. Il Comune, pertanto, presenta un valore negativo del saldo che esprime l’apporto dell’effettiva gestione di competenza potenziata introdotta con il D.lgs. 118/2011, la quale risente anche degli effetti combinati del FPV in entrata e

uscita, cioè di componenti già accertate o impegnate in altri esercizi.

Si considera che i valori riportati possono essere un segnale di difficoltà dell'Ente nello stabile mantenimento degli equilibri poiché per l'esercizio di riferimento le imputazioni complessive di entrata afferenti il FPV a copertura di impegni originati in esercizi pregressi risultano inferiori a quelle in uscita a titolo di accantonamento a copertura degli impegni sorti nell'esercizio la cui scadenza avverrà in esercizi futuri; tale fenomeno determina, pertanto, un "drenaggio" di risorse dalla gestione di competenza a favore di esercizi futuri. In tale ottica, la negatività del saldo della gestione di competenza comprensiva degli effetti del FPV può esprimere una presumibile carenza di pianificazione nella valutazione della dicotomia tra il momento del sorgere dell'obbligazione e il suo effettivo scadere.

6. Si accerta la violazione del parametro di deficitarietà n. 1 del D.M. 18 ottobre 2013 (*"Valore negativo del risultato contabile di gestione superiore in termini di valore assoluto al 5% rispetto alle entrate correnti, a tali fini al risultato contabile si aggiunge l'avanzo di amministrazione utilizzato per le spese di investimento"*) come da attestazione nella certificazione SIRTEL, considerato che il risultato contabile di gestione si attesta al 141,91% delle entrate correnti.

7. Per ciò che concerne il bilancio di previsione 2016 si ripropongono le medesime problematiche di collaborazione e coordinazione tra il Comune e il suo Organo di revisione già osservate con riguardo al rendiconto 2015.

In particolare, in sede istruttoria è stato chiesto all'Ente di relazionare in ordine alle eventuali misure adottate con riguardo al rilievo formulato dal Revisore (*cf.* punto 1.1 del Questionario, in nota) per il quale *"L'ente aveva accertato nel FPV importi per lavori rilevanti senza aver predisposto un cronoprogramma. Non è stato ritenuto credibile l'esecuzione di tali lavori nell'arco di un solo anno. Alla proposta di delibera per l'assestamento del bilancio 2016/2018 espresse parere negativo non avendo l'Ente ottemperato alle osservazioni precedentemente formulate in sede di proposta del bilancio."*, tenuto conto, altresì, della dichiarazione, resa dal medesimo Revisore, per cui questi non avrebbe verificato l'evoluzione dei cronoprogrammi che hanno comportato la reimputazione dei residui passivi nel periodo 2016-2018, secondo il criterio dell'esigibilità, coperti dal FPV e valutata la coerenza dei cronoprogrammi relativi alla costituzione e formazione del nuovo FPV in competenza 2016-2018, a causa di vincoli informatici, della mancanza di adeguati cronoprogrammi e della carenza di organizzazione e capacità.

Tali dichiarazioni sono riportate anche all'interno della Relazione del Revisore che condiziona il proprio parere favorevole al fatto che il Consiglio adeguasse le spese alla programmazione dei lavori e ravvisa il pericolo che gli equilibri siano minati da spese derivanti dalle cause in corso in assenza di sufficienti accantonamenti.

Il Comune, con la nota n. 8563/2018, ha dichiarato che il *"Consiglio Comunale con proprio provvedimento n. 10 del 16/02/2016 ha approvato il programma delle opere per il triennio 2016/2018 e l'elenco annuale dei lavori pubblici. Tutti gli interventi sono stati inseriti nell'anno 2016 in quanto un'articolazione su cronoprogramma sarebbe stata completamente ipotetica e si è fatto, in tal modo, rinvio al cronoprogramma da*

*adottarsi con il provvedimento di affidamento lavori (...) Pertanto abbiamo provveduto a modificare l'esigibilità in corso d'anno indicando nell'affidamento dei lavori il cronoprogramma degli stessi. Sono state effettuate n. 5 variazioni di esigibilità. Lo stesso vale per la reimputazione dei residui passivi, per cui si ritiene che il Revisore abbia fatto riferimento all'operazione di riaccertamento ordinario dei residui. Per questi, in mancanza di provvedimenti di affidamento dei lavori con relativo cronoprogramma, si è proceduto a rinviare gli importi all'esercizio successivo e a mantenere a residui gli impegni sulla base dei criteri di esigibilità previsti dai principi contabili (esecuzione della prestazione nel caso di fornitura di beni e servizi) e non secondo quanto riportato dal Revisore nell'articolo da lui allegato ove condiziona l'esigibilità al ricevimento della fattura. Per quanto riguarda gli equilibri si fa presente che con il rendiconto 2015 sono stati accantonati oltre € 200.000,00 per fondo rischi e non si ritiene che gli equilibri siano minati.”.*

A tale proposito, sempre in sede istruttoria, si è chiesto all'Organo di revisione di chiarire i motivi della mancata verifica della correttezza del prospetto concernente la composizione, per missioni e programmi, del FPV per ciascuno degli esercizi considerati nel BP (punto 1.13 del Questionario sul BP 2016-2018).

Il Revisore, pleonasticamente, ha dichiarato che “Essendo stati espressi dei dubbi sullo sviluppo programmato dei lavori inseriti nel FPV è stato risposto al quesito 1.13 in modo negativo”.

La Sezione ricorda che ai sensi dell'art. 11, comma 5, del D.lgs. 118/2011, la nota integrativa debba indicare “nel caso in cui gli stanziamenti riguardanti il fondo pluriennale vincolato comprendono anche investimenti ancora in corso di definizione, le cause che non hanno reso possibile porre in essere la programmazione necessaria alla definizione dei relativi cronoprogrammi” e, analogamente, che, in base al punto 9.8, All. 4/1 del medesimo decreto, “Considerato che la programmazione e la previsione delle opere pubbliche è fondata sul Programma triennale delle opere pubbliche e sul relativo elenco annuale, che richiedono, tra l'altro, la formulazione del cronoprogramma (previsione dei SAL) relativo agli interventi di investimento programmati, l'eventuale previsione di investimenti non ancora definiti deve essere adeguatamente motivata nella nota integrativa, indicando le cause che non hanno reso ancora possibile porre in essere la programmazione necessaria alla definizione del cronoprogramma della spesa”. Inoltre, il punto 5.3.1 dell'All. 4/2, D.lgs. 118/2011, “Le spese di investimento sono impegnate agli esercizi in cui scadono le singole obbligazioni passive derivanti dal contratto o dalla convenzione avente ad oggetto la realizzazione dell'investimento, sulla base del relativo cronoprogramma. Anche per le spese di investimento che non richiedono la definizione di un cronoprogramma, l'imputazione agli esercizi della spesa riguardante la realizzazione dell'investimento è effettuata nel rispetto del principio generale della competenza finanziaria potenziata, ossia in considerazione dell'esigibilità; della spesa. Pertanto, anche per le spese che non sono soggette a gara, è necessario impegnare sulla base di una obbligazione giuridicamente perfezionata, in considerazione della scadenza dell'obbligazione stessa. A tal fine, l'amministrazione, nella fase della contrattazione, richiede, ove possibile, che nel contratto siano indicate le scadenze dei singoli pagamenti. È in ogni caso

*auspicabile che l'ente richieda sempre un cronoprogramma della spesa di investimento da realizzare”.*

8. Con riferimento alle società partecipate dal Comune, si riscontrano alcuni OO.PP. a partecipazione diretta in perdita, e in particolare:

- Altopiano Servizi s.r.l. (partecipata al 30,74%) presenta un'incidenza del risultato d'esercizio (pari a euro 68.699,00) sul patrimonio netto, pari a -31,26% e un'incidenza sul capitale sociale, pari a -32,67% che alla data attuale risulta cessata; l'Ente ha precisato di avere chiesto chiarimenti alla Società senza, tuttavia, ricevere riscontro e ha comunicato, inoltre, che la Società nel 2016 è stata fusa per incorporazione nella ETRA s.p.a.;

- VI ENERGIA s.r.l., in perdita anche per l'esercizio 2015, le cui quote di partecipazione corrispondono a 4,02%, la quale presenta un'incidenza del risultato d'esercizio sul patrimonio netto, pari a -185,17% e un'incidenza sul capitale sociale, pari a -84,85%; l'Ente ha comunicato che la Società risulta in perdita anche nel 2016, a causa di *“una serie di investimenti volti ad aumentare l'utenza e, quindi, a modificare il risultato di bilancio in positivo”* che, difatti, tale è stato nel 2016 (per euro 97.777,00).

La Sezione, per le società considerate, rinvia al successivo esercizio, pertanto, rispettivamente la verifica dell'avvenuta operazione di fusione e il raggiungimento di una condizione di positività del risultato dell'esercizio.

### **PQM**

la Sezione regionale di controllo per il Veneto:

- accerta la violazione dei termini di cui all'art. 227, comma 1, TUEL, per ritardo nell'approvazione del rendiconto 2015;

- rileva, in relazione all'operatività dei nuovi principi contabili, la difficoltà incontrata da parte degli organi tecnici nella corretta applicazione di detti principi;

- richiama l'attenzione degli organi tecnici (Ragioniere, Organo di revisione, Segretario comunale, ognuno per la parte di competenza) circa l'esigenza di allinearsi alle regole imposte dai nuovi principi contabili;

- raccomanda cautela nella gestione dell'accantonamento del Fondo crediti di dubbia esigibilità;

- raccomanda il rispetto del punto 5.2, lett. h), All. 4/2, D.lgs. 118/2011 per ciò che concerne il Fondo per rischi da contenzioso;

- invita l'Ente alla verifica dello stabile mantenimento degli equilibri alla luce del principio della competenza finanziaria c.d. potenziata di cui al D.lgs. 118/2011;

- accerta la violazione del parametro di deficitarietà n. 1 del D.M. 18 ottobre 2013;

- raccomanda la predisposizione di adeguati cronoprogrammi secondo i principi contabili.

Si rammenta l'obbligo di pubblicazione della presente pronuncia ai sensi dell'art. 31 del

D.lgs. 33/2013.

Copia della presente pronuncia sarà trasmessa al Presidente del Consiglio comunale, al Sindaco ed all'Organo di revisione economico-finanziaria del Comune di ASIAGO (VI).

Così deliberato in Venezia, nella Camera di consiglio del 13 novembre 2018.

Il Magistrato relatore

Il Presidente

F.to Elisabetta Usai

F.to Diana Calaciura Traina

Depositata in Segreteria il 5 febbraio 2019

IL DIRETTORE DI SEGreteria

F.to Dott.ssa Letizia Rossini