



CORTE DEI CONTI

SEZIONE REGIONALE DI CONTROLLO PER LA LOMBARDIA

composta dai magistrati:

dott.ssa Simonetta Rosa	Presidente
dott. Marcello Degni	Consigliere
dott. Giampiero Maria Gallo	Consigliere
dott. Mauro Bonaretti	Consigliere
dott. Luigi Burti	Consigliere
dott. Donato Centrone	Primo referendario (relatore)
dott. Paolo Bertozzi	Primo referendario
dott. Giovanni Guida	Primo referendario
dott.ssa Sara Raffaella Molinaro	Primo Referendario
dott. Ottavio Caleo	Referendario
dott.ssa Marinella Colucci	Referendario

nell'adunanza pubblica del 11 dicembre 2018 e

nella camera di consiglio del 19 dicembre 2018

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

viste le leggi 21 marzo 1953, n. 161, e 14 gennaio 1994, n. 20;

vista la deliberazione delle Sezioni riunite della Corte dei conti n. 14 del 16 giugno 2000, che ha approvato il regolamento per l'organizzazione delle funzioni di controllo, modificata con le deliberazioni delle Sezioni riunite n. 2 del 3 luglio 2003 e n. 1 del 17 dicembre 2004;

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;

visto l'art. 3 del decreto-legge 10 ottobre 2012, n. 174, convertito dalla legge 7 dicembre 2012, n. 213;

udito il relatore, referendario dott. Donato Centrone

Premesso in fatto

In sede di esame del questionario trasmesso dall'Organo di revisione del Comune di Vittuone (MI), relativo al rendiconto 2015, redatto ai sensi dell'articolo 1, commi 166 e seguenti, della legge n. 266 del 2005, come integrato dall'art. 3 del decreto-legge n. 174 del 2012, convertito dalla legge n. 213 del 2012, nonché della successiva attività istruttoria, sono emerse alcune potenziali irregolarità finanziarie e contabili, per le quali è stata avanzata al Presidente di Sezione istanza di deferimento in adunanza pubblica. All'adunanza del 11 dicembre 2018 sono intervenuti, in rappresentanza del Comune, la dott.ssa Sara Balzarotti, responsabile Settore finanziario, e il sig. Maikol Bergamaschi, Assessore Affari generali e finanze. A seguito dei chiarimenti richiesti all'Ente dal magistrato istruttore, in sede di adunanza pubblica, il Presidente di Sezione ha invitato il Comune di Vittuone a trasmettere memoria integrativa entro il successivo lunedì 17 dicembre.

Considerato in fatto e diritto

La legge 23 dicembre 2005, n. 266, all'art. 1, comma 166, ha previsto che le Sezioni regionali di controllo della Corte dei conti svolgano verifiche ed accertamenti sulla gestione finanziaria degli enti locali, esaminando, per il tramite delle relazioni trasmesse dagli organi di revisione economico-finanziaria degli enti locali, i bilanci di previsione ed i rendiconti.

La magistratura contabile ha sviluppato le indicate verifiche in linea con le previsioni contenute nell'art. 7, comma 7, della legge 5 giugno 2003, n. 131, quale controllo ascrivibile alla categoria del riesame di legalità e regolarità, che ha la caratteristica di finalizzare le verifiche all'adozione di effettive misure correttive da parte degli enti interessati.

L'art. 3, comma 1, lett. e), del decreto-legge n. 174 del 2012, convertito dalla legge n. 213 del 2012, ha introdotto nel d.lgs. n. 267 del 2000 l'art. 148-bis (intitolato "Rafforzamento del controllo della Corte dei conti sulla gestione finanziaria degli enti locali"), il quale prevede che le Sezioni regionali di controllo della Corte dei conti esaminino i bilanci preventivi e i rendiconti consuntivi degli enti locali per la 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. Ai fini della verifica in questione la magistratura contabile deve accertare che i rendiconti degli enti locali tengano conto anche delle partecipazioni in società alle quali è affidata la gestione di servizi pubblici locali e di servizi strumentali. In base all'art. 148-bis, comma 3, del d.lgs. n. 267 del 2000, qualora le Sezioni regionali della Corte accertino la sussistenza "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", gli enti locali interessati sono tenuti ad adottare, entro sessanta giorni dalla comunicazione della delibera di accertamento, "i provvedimenti idonei a rimuovere le irregolarità e a ripristinare gli equilibri di bilancio", e a trasmettere alla Corte i provvedimenti adottati, in modo che la magistratura contabile possa verificare, nei successivi trenta giorni, se gli stessi siano idonei a rimuovere le irregolarità ed a ripristinare gli equilibri di bilancio. In caso di mancata trasmissione dei provvedimenti correttivi, o di esito negativo della valutazione, "è preclusa l'attuazione dei programmi di spesa per i quali è stata accertata la mancata copertura o l'insussistenza della relativa sostenibilità finanziaria". Come precisato dalla Corte Costituzionale (sentenza n. 60/2013), l'art. 1, commi da 166 a 172, della legge n. 266 del 2005 e l'art. 148-bis del d.lgs. n. 267 del 2000, introdotto dall'art. 3, comma 1, lettera e), del decreto-legge n. 174 del 2012, hanno istituito tipologie di controllo, estese alla generalità degli enti locali, finalizzati ad evitare danni agli equilibri di bilancio. Tali controlli si collocano, pertanto, su un piano distinto rispetto al controllo sulla gestione amministrativa e sono compatibili con l'autonomia di regioni, province e comuni in forza del supremo

interesse alla legalità finanziaria ed alla tutela dell'unità economica della Repubblica (artt. 81, 119 e 120 Cost.).

Tali prerogative assumono ancora maggior rilievo nel quadro delineato dall'art. 2, comma 1, della legge costituzionale 20 aprile 2012, n. 1, che, nel comma premesso all'art. 97 Cost., richiama il complesso delle pubbliche amministrazioni, in coerenza con l'ordinamento dell'Unione europea, ad assicurare l'equilibrio dei bilanci e la sostenibilità del debito pubblico.

Qualora le irregolarità contabili esaminate dalla Sezione regionale non siano così gravi da rendere necessaria l'adozione della pronuncia di accertamento prevista dall'art. 148-bis, comma 3, del d.lgs. n. 267 del 2000, la funzione del controllo sui bilanci suggerisce comunque di segnalare le medesime agli enti, specie se accompagnate da sintomi di criticità o da difficoltà gestionali, al fine di prevenire l'insorgenza di situazioni di deficitarietà o di squilibrio, idonee a pregiudicare la sana gestione finanziaria. In ogni caso, l'ente interessato è tenuto a valutare le segnalazioni ricevute ed a porre in essere interventi idonei per addivenire al loro superamento.

I. Fondo crediti di dubbia esigibilità nel risultato di amministrazione

Il risultato di amministrazione al 31 dicembre 2015 non esponeva quote accantonate a titolo di fondo crediti di dubbia esigibilità, omissione che non è apparsa congrua in rapporto alla mole complessiva di residui attivi alla medesima data (euro 2.399.057,48).

Nella risposta istruttoria il Comune ha riferito che il risultato di amministrazione 2015 non esponeva quote accantonate, in quanto è stato redatto utilizzando i modelli del previgente DPR n. 194 del 1996, in cui tale voce non era prevista.

Si è ritenuto opportuno il deferimento in adunanza collegiale al fine di valutare l'avvenuta esposizione, al 31 dicembre 2015 (così come in sede di rendiconti 2016 e 2017), per i residui attivi di dubbia e difficile esazione, di apposita quota accantonata, a titolo di fondo crediti di dubbia esigibilità, nel risultato di amministrazione (cfr. artt. 167 e 188 TUEL), nonché la conformità di quest'ultima alle prescrizioni contenute nel Principio contabile applicato concernente la contabilità finanziaria (Allegato 4/2 al d.lgs. n. 118 del 2011).

Nella memoria post adunanza del 17 dicembre 2018, il Comune ha ribadito che il risultato di amministrazione al 31 dicembre 2015 non espone quote accantonate a FCDE, in quanto il relativo rendiconto è stato redatto, come si evince anche dalla delibera commissariale di approvazione n. 56/2016, utilizzando i modelli di cui al DPR n. 194 del 1996, che non prevedevano l'evidenziazione del predetto accantonamento. Tuttavia, nel bilancio di previsione dell'esercizio 2015, è stato inserito un fondo, pari ad euro 70.000, per la cui composizione e criteri di quantificazione è stato prodotto un apposito allegato.

Il risultato di amministrazione relativo al successivo esercizio 2016, prosegue la memoria, redatto secondo gli schemi del d.lgs. n. 118 del 2011, espone una quota accantonata a FCDE pari a euro 18.519,90 (come da prospetto dimostrativo del risultato di amministrazione, prodotto in allegato), di importo pari alla quantificazione di tale fondo (composizione dell'accantonamento al fondo crediti di dubbia esigibilità 2016, prodotto in allegato). Per inciso, i residui attivi esistenti al 31 dicembre 2016 ammontavano ad euro 2.618.916,46.

A seguito di approfondimenti condotti in forza della richiesta istruttoria della Sezione, puntualizza la memoria, tale accantonamento è risultato incongruente rispetto all'ammontare dei residui attivi. La ridetta posta è stata sottostimata per un errore del programma informatico e, in base ai nuovi calcoli effettuati, la quota da accantonare a FCDE al 31 dicembre 2016 avrebbe dovuto essere pari a euro 238.796,22 (come da allegati, dai quali si evincono i criteri di determinazione). Tale incongruenza, seppur rilevante, precisa la memoria, non è stata immediatamente colta nemmeno dall'Organo di revisione.

Applicando al rendiconto 2016 la quota corretta di FCDE, l'avanzo libero di amministrazione si riduce a euro 36.966,03, importo che, comunque, non è stato applicato nell'esercizio 2017.

Nella successiva tabella si possono raffrontare le risultanze esposte nel rendiconto 2016, come formalmente approvato, e le medesime voci rettificata a seguito della summenzionata successiva analisi.

	<u>Rendiconto 2016</u>	<u>Rendiconto 2016</u> <u>rettificato</u>
Risultato di amministrazione al 31/12/2016	275.762,25	275.762,25
Quota accantonata a FCDE	18.519,90	238.796,22
Parte disponibile del risultato (avanzo libero)	257.242,35	36.966,03

Il risultato di amministrazione relativo al successivo esercizio 2017, prosegue la memoria, espone quote accantonate a FCDE per euro 318.994,81 (come da prospetto dimostrativo del risultato di amministrazione, prodotto in allegato), in misura pari alla quantificazione ottenuta applicando i criteri di determinazione prescritti dal Principio contabile applicato della contabilità finanziaria (come da prospetto documentante il criterio di quantificazione, nonché i residui attivi considerati ai fini del FCDE).

In conclusione, la memoria ritiene che, attualmente, i conti del Comune di Vittuone presentino adeguata copertura per i residui attivi di dubbia o difficile esazione.

La costituzione del fondo crediti di dubbia esigibilità nel d.lgs. n. 118 del 2011

L'art. 167, comma 1, del d.lgs. n. 267 del 2000, come novellato dal d.lgs. n. 126 del 2014, dispone che gli enti locali, nella missione "*fondi e accantonamenti*", all'interno del programma "*fondo crediti di dubbia esigibilità*", del bilancio di previsione devono stanziare un apposito accantonamento, il cui ammontare è determinato in considerazione dell'importo degli stanziamenti delle entrate di dubbia e difficile esazione. Ai fini della relativa determinazione, la norma rinvia alle modalità indicate nel Principio applicato della contabilità finanziaria (Allegato n. 4/2 al d.lgs. n. 118 del 2011).

Il successivo comma 2 del predetto art. 167 del TUEL, che maggiormente interessa in questa sede, prescrive, inoltre, che una quota del risultato di amministrazione vada accantonata al fine di costituire un fondo crediti di dubbia esigibilità, il cui ammontare va determinato in considerazione dell'importo dei crediti (residui attivi) di dubbia e difficile esazione. Anche in questo caso, la norma rinvia, per gli specifici criteri di determinazione, alle modalità indicate nel Principio applicato della contabilità finanziaria (paragrafo 3.3 ed esempio n. 5 dell'Allegato 4/2 al d.lgs. n. 118 del 2011).

Il paragrafo 3.3 (oltre all'esempio n. 5) dell'Allegato 4/2 al d.lgs. n. 118 del 2011 prevede che il fondo crediti di dubbia esigibilità vada articolato distintamente in considerazione della differente natura dei crediti, con facoltà di escludere, tuttavia, i soli crediti da altre amministrazioni pubbliche, quelli assistiti da fidejussione e le entrate tributarie che (sulla base del medesimo Principio contabile, paragrafo 3.7) possono essere accertate per cassa, oltre alle entrate riscosse da un ente per conto di un altro e destinate ad essere versate all'ente beneficiario finale (obbligato a costituire il fondo crediti). L'esempio n. 5 contenuto nell'Allegato 4/2 al d.lgs. n. 118 del 2011, specifica, in proposito, che l'ente locale deve *"individuare le categorie di entrate stanziare che possono dare luogo a crediti di dubbia e difficile esazione"* (con un livello di analisi che può limitarsi alle tipologie o scendere più in basso, alle categorie o ai capitoli), procedendo, con riferimento a quelle escluse, per le quali non si provvede all'accantonamento a fondo crediti, a *"dare adeguata illustrazione nella Nota integrativa al bilancio"*. Pertanto, il Comune non è libero di individuare quali siano le entrate di dubbia esigibilità (limitando l'accantonamento a FCDE solo ad alcune di esse), ma deve motivare la relativa scelta, facendo riferimento alla natura dell'entrata (presupposto principe), al relativo importo (potendo, in alcuni casi, non essere quantitativamente significative) e, soprattutto, all'andamento storico della percentuale di pregresse riscossioni (che, invece, come esposto, per alcune entrate extra-tributarie, escluse dal conteggio del FCDE, palesavano sensibili residui attivi da riscuotere).

Inoltre, i crediti che è possibile escludere dal calcolo della quota da accantonare a FCDE sono quelli verso altre *"amministrazioni pubbliche"* (sul presupposto, su un piano statistico, che questi ultimi siano esigibili), non verso società partecipate, pur affidatarie dirette di attività strumentali o servizi pubblici locali (c.d. *in house*).

Il Principio contabile ha consentito agli enti locali, nel 2015, di stanziare nel bilancio di previsione solo una quota dell'importo dell'accantonamento quantificato secondo i criteri previsti dall'esempio n. 5 dell'Allegato 4/2 al d.lgs. n. 118 del 2011. Tale facoltà è rimasta, sempre e solo in sede di bilancio di previsione, nel 2016 (55 per cento), nel 2017 (70 per cento), nel 2018 (75 per cento), nel 2019 (85 per cento) e nel 2020 (95 per cento), mentre, dal 2021, l'accantonamento al fondo andrà effettuato per l'intero

importo (si rinvia, inoltre, alle facoltà di riduzione concesse dall'art. 1, comma 1015, della legge n. 145 del 2018).

Invece, in sede di rendiconto, fin dal primo esercizio di entrata in vigore del decreto sull'armonizzazione (il 2015), l'ente locale ha dovuto accantonare, nel risultato di amministrazione, l'intero importo del fondo crediti di dubbia esigibilità, come quantificato nell'apposito prospetto allegato al rendiconto. Il Principio contabile applicato (paragrafo 3.3) fa solo salva "la facoltà prevista per gli esercizi dal 2015 al 2018", che, pur prendendo atto della modifica non chiara apportate dal legislatore, si riferisce alla possibile adozione del solo metodo c.d. semplificato, disciplinato nel medesimo paragrafo (come chiarito anche da plurime pronunce della scrivente Sezione, cfr. deliberazioni n. 164/2017/PRSP, n. 253/2017/PRSP, n. 255/2017/PRSP e n. 289/2017/PRSP).

Ai fini della quantificazione del fondo da accantonare nel risultato di amministrazione in occasione della redazione del rendiconto, il Principio contabile applicato prescrive di far riferimento all'importo complessivo dei residui attivi, sia di competenza dell'esercizio che di quelli precedenti. A tal fine, l'ente locale deve provvedere a:

- determinare, per ciascuna delle categorie di entrata, l'importo complessivo dei residui risultanti alla fine dell'esercizio (dopo l'operazione di riaccertamento ordinario, ex art. 3, comma 4, del d.lgs. n. 118 del 2011);

- calcolare, in corrispondenza di ciascuna entrata, la media del rapporto tra gli incassi (in conto residui) e l'importo dei residui attivi al 1° gennaio degli ultimi 5 esercizi (previa sottrazione, dai residui attivi esistenti all'inizio di ciascun anno, di una percentuale pari all'incidenza di quelli cancellati in occasione del riaccertamento straordinario rispetto al totale dei residui, possibilità che, va precisato, riguarda, necessariamente, i soli residui esistenti all'inizio degli esercizi 2011-2015, anteriori al ridetto riaccertamento straordinario);

- applicare all'importo complessivo dei residui (per categoria di entrata) una percentuale pari al complemento a cento delle medie delle riscossioni in conto residui intervenute nel quinquennio precedente (si rinvia, per i dettagli, al testo normativo).

Il Principio contabile applicato, in aderenza al testo dell'art. 3, comma 7, lett. e), del d.lgs. n. 118 del 2011, precisa, inoltre, che il primo accantonamento di una quota del risultato di amministrazione al fondo crediti di dubbia esigibilità andava eseguito in occasione del riaccertamento straordinario dei residui, avendo a riferimento l'importo complessivo di quelli risultanti dopo la cancellazione al 31 dicembre 2014 dei crediti a cui non corrispondevano obbligazioni perfezionate e scadute al 1° gennaio 2015 (in ragione dell'introduzione, dal 2015, del nuovo Principio della competenza finanziaria c.d. potenziata, che ha imposto di reimputare ad esercizi successivi, quali accertamenti e impegni, i residui attivi e passivi valutati, in ragione del titolo sottostante, non ancora esigibili al 1° gennaio 2015). Il predetto (primo) accantonamento a FCDE poteva produrre (come in tanti casi è accaduto) l'emersione di un disavanzo di amministrazione (o, comunque, la riduzione del risultato di amministrazione), derivante, in disparte altre cause, da un importo della quota accantonata a FCDE superiore al saldo fra cassa e residui attivi e passivi.

L'art. 187, comma 1, TUEL prescrive, in questo caso, che, in caso di incapienza del risultato di amministrazione, l'importo del fondo crediti di dubbia esigibilità vada iscritto, come posta a sé stante della spesa, nel bilancio di previsione immediatamente successivo (ai fini del relativo ripiano finanziario). Tuttavia, al fine di agevolare l'avvio del nuovo sistema contabile c.d. armonizzato, nonché alla luce dell'elevata probabilità statistica di formazione, utilizzando i nuovi criteri contabili di determinazione del FCDE, di disavanzo di amministrazione, l'art. 3, comma 16, del d.lgs. n. 118 del 2011 ha consentito di ripianare tale eventuale maggiore disavanzo, registrato in sede di riaccertamento straordinario dei residui e (più probabilmente) di primo accantonamento al fondo crediti di dubbia esigibilità al 1° gennaio 2015, in massimo trenta esercizi, a quote costanti l'anno (permettendo, fra l'altro, l'utilizzo, a copertura, di risorse non ordinarie, poi specificate nel DM Economia e finanze del 2 aprile 2015).

La Sezione, pertanto, rileva l'omesso accantonamento a titolo di fondo crediti di dubbia esigibilità nel rendiconto 2015, nonché, come riferito dal medesimo Comune, l'insufficiente quantificazione in sede di rendiconto 2016. Rinvia eventuali approfondimenti circa la corretta determinazione al termine degli esercizi 2017 e 2018

in occasione della prossima ricezione dei questionari dell'Organo di revisione sui predetti rendiconti consuntivi.

II. Fondo pluriennale vincolato

In sede di esame istruttorio è emersa, altresì, una discrasia fra il valore del fondo pluriennale vincolato di parte capitale al 31 dicembre 2015, indicato nella tabella 1.2 del questionario sul consuntivo 2015 (esposto in misura pari a zero) ed il dato, facente riferimento alla stessa data, inserito nella successiva tabella 1.2.6.2 (esposto in euro 1.989.005,11).

Nella risposta istruttorio, il Comune ha riferito che si è trattato di un errore di digitazione, senza, tuttavia, precisare quale dei due valori sia corretto. Sul presupposto che il fondo pluriennale vincolato al 31 dicembre 2015 sia stato pari ad euro 1.989.005,11, è parso opportuno il deferimento in adunanza collegiale al fine di valutarne l'evoluzione nei successivi esercizi 2016 e 2017, in particolare sotto il profilo dell'avvenuta originaria costituzione in aderenza al Principio contabile applicato della contabilità finanziaria, allegato 4/2 al d.lgs. n. 118 del 2011 (requisito prodromico al corretto utilizzo negli esercizi successivi a copertura dei relativi impegni di spesa).

Sul punto, la memoria pre-adunanza conferma che il valore corretto del FPV al 31 dicembre 2015 risulta essere euro 1.989.005,11 e che l'evoluzione del predetto fondo al 31 dicembre di ciascuno degli esercizi 2015, 2016 e 2017 è rappresentata nella sottostante tabella (il Comune ha prodotto anche la composizione analitica del FPV con riferimento al triennio 2015-2017).

I dati evidenziano come il fondo pluriennale vincolato registri una costante e lineare riduzione durante l'ultimo triennio.

	2015	2016	2017
FONDO PLURIENNALE VINCOLATO			
di parte:			
- CORRENTE	479.878,21	119.343,72	55.968,71
- CAPITALE	1.509.126,90	796.229,49	139.114,25
	1.989.005,11	915.573,21	195.082,96

La Sezione prende atto dei chiarimenti forniti sul punto.

P.Q.M.

La Corte dei conti, Sezione regionale di controllo per la Lombardia

accerta

sulla base dell'esame della relazione inviata dal Collegio dei revisori dei conti del Comune di Vittuone (MI) sul rendiconto consuntivo 2015, nonché della successiva attività istruttoria:

- l'omesso accantonamento a titolo di fondo crediti di dubbia esigibilità nel risultato d'amministrazione del rendiconto 2015, nonché l'insufficiente quantificazione in sede di rendiconto 2016

invita

l'Amministrazione comunale di Vittuone (MI) a calcolare l'accantonamento a fondo crediti di dubbia esigibilità e la sua incidenza sul, complessivo, risultato di amministrazione in sede di rendiconto, nonché la relativa esposizione, in aderenza alle disposizioni contenute nei Principi contabili applicati allegati al d.lgs. n. 118 del 2011.

Dispone la trasmissione della presente pronuncia di accertamento al Sindaco del Comune di Vittuone, al Presidente del Consiglio comunale ed al Collegio dei revisori dei conti, nonché la pubblicazione, ai sensi dell'art. 31 del d.lgs. n. 33 del 2013, sul sito internet dell'Amministrazione.

Il magistrato istruttore
(Donato Centrone)

Il Presidente
(Simonetta Rosa)

Depositata in Segreteria il

17 APRILE 2019

Il Funzionario preposto f.f. al Servizio di supporto

Susanna De Bernardis