



Corte dei Conti

SEZIONE REGIONALE DI CONTROLLO PER L'EMILIA-ROMAGNA

composta dai magistrati:

dott. Marco Pieroni	presidente
dott. Massimo Romano	consigliere *
dott. Tiziano Tessaro	consigliere (relatore)
dott.ssa Gerarda Maria Pantalone	consigliere
dott. Marco Scognamiglio	referendario
dott.ssa Khelena Nikifarava	referendario
dott.ssa Elisa Borelli	referendario*
dott.ssa Ilaria Pais Greco	referendario

*: ha partecipato mediante collegamento telematico

**Adunanza del 21/10/2020
Comune di Casalecchio di Reno (BO)
Rendiconto 2017**

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

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

VISTA la legge 14 gennaio 1994, n. 20;

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

VISTO il decreto legislativo 18 agosto 2000, n. 267, recante il Testo Unico delle Leggi sull'Ordinamento degli Enti Locali;

VISTA la legge 5 giugno 2003, n. 131;

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

VISTA la legge 31 dicembre 2009, n.196;

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

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

VISTA, la legge 27 dicembre 2017 n. 205;

VISTE le Linee-guida per la redazione delle relazioni inerenti al rendiconto dell'esercizio 2017, approvate dalla Sezione delle autonomie con deliberazione n. 16/SEZAUT/2018/INPR;

CONSIDERATO che dette Linee-guida ed i relativi questionari sono stati portati a conoscenza dei comuni dell'Emilia-Romagna con lettera di questa Sezione regionale di controllo prot. n. 780 del 28 febbraio 2019;

VISTA la deliberazione n. 1/2019/INPR del 21 gennaio 2018 con la quale la Sezione ha approvato il programma di lavoro per l'anno 2019;

VISTA la deliberazione di questa Sezione n. 43/2019/INPR del 14 giugno 2019, con la quale sono stati approvati i criteri di selezione degli enti da assoggettare al controllo;

ESAMINATA la relazione sul rendiconto di gestione per l'esercizio finanziario 2017 redatta dall'Organo di Revisione del **Comune di Casalecchio di Reno (BO)**;

VISTA l'ordinanza del Presidente n. 80 del 20 ottobre 2020 di convocazione della Sezione per l'odierna seduta;

UDITO il relatore;

FATTO E DIRITTO

1. L'art. 1, commi 166 e 167, l. n. 266/2005 (Legge Finanziaria 2006) stabilisce che "gli Organi degli Enti Locali di Revisione Economico-Finanziaria trasmettono, alle competenti Sezioni Regionali di Controllo della Corte dei conti, una relazione sul bilancio di previsione dell'esercizio di competenza e sul rendiconto dell'esercizio medesimo" (di seguito, "Questionario") sulla base dei criteri e delle linee guida predisposte dalla Corte (Sezione delle Autonomie n. 16/SEZAUT/2018/INPR per il rendiconto della gestione 2017).

L'art. 148-*bis* del d.lgs. 267/2000, inserito nel Testo Unico degli Enti Locali dall'art. 3 del d.l. 174/2012, esplicita le finalità del controllo *de quo* ("*[...] verifica del rispetto degli obiettivi annuali posti dal patto di stabilità interno, dell'osservanza del vincolo previsto in materia di indebitamento dall'articolo 119, sesto comma, della Costituzione, della sostenibilità dell'indebitamento, dell'assenza di irregolarità suscettibili di pregiudicare, anche in prospettiva, gli equilibri economico-finanziari degli Enti.*"), ne definisce l'ambito ("*Ai fini di tale*

verifica, le Sezioni Regionali di Controllo della Corte dei conti accertano altresì che i rendiconti degli Enti Locali tengano conto anche delle partecipazioni in società controllate e alle quali è affidata la gestione di servizi pubblici per la collettività locale e di servizi strumentali all'ente.") e stabilisce gli effetti delle relative risultanze ("Nell'ambito della verifica di cui ai commi 1 e 2, l'accertamento, da parte delle competenti Sezioni regionali di controllo della Corte dei conti, di squilibri economico-finanziari, della mancata copertura di spese, della violazione di norme finalizzate a garantire la regolarità della gestione finanziaria, o del mancato rispetto degli obiettivi posti con il patto di stabilità interno comporta per gli enti interessati l'obbligo di adottare, entro sessanta giorni dalla comunicazione del deposito della pronuncia di accertamento, i provvedimenti idonei a rimuovere le irregolarità e a ripristinare gli equilibri di bilancio. Tali provvedimenti sono trasmessi alle Sezioni regionali di controllo della Corte dei conti che li verificano nel termine di trenta giorni dal ricevimento. Qualora l'Ente non provveda alla trasmissione dei suddetti provvedimenti o la verifica delle Sezioni regionali di controllo dia esito negativo, è preclusa l'attuazione dei programmi di spesa per i quali è stata accertata la mancata copertura o l'insussistenza della relativa sostenibilità finanziaria").

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

Particolare rilevanza per i controlli della Sezione assume, nell'ambito del processo di armonizzazione contabile, l'adozione, dal 2017, della contabilità economico-patrimoniale, ormai obbligatoria per tutti gli enti territoriali, anche ai fini dell'adozione, dal 2018, del bilancio consolidato degli enti territoriali con i loro organismi partecipati e su cui si appunterà l'ulteriore verifica della Sezione in base ai principi enunciati nella deliberazione n. 18/SEZAUT/2019/INPR. Tale traguardo segna un significativo potenziamento degli strumenti informativi e di valutazione a disposizione degli enti e delle collettività amministrate, ma anche l'attuazione definitiva di un sistema di contabilità integrata, richiesto dalla direttiva 2011/85/UE.

La Corte dei conti è chiamata a vigilare sul corretto e uniforme passaggio

alle nuove regole contabili da parte degli Enti Locali e, in tale compito, deve essere coadiuvata dall'Organo di revisione nella compilazione del Questionario-Relazione (di seguito, "Questionario") e nelle verifiche istruttorie formulate dalla Sezione.

Occorre precisare, che, in ossequio alla natura dinamica del controllo espletato in tale 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 regionale di controllo accerta anche criticità suscettibili di arrecare pregiudizio allo stabile mantenimento degli equilibri dell'Ente benché non integranti fattispecie di irregolarità sanzionabili nei termini sopra accennati.

Infatti, anche dopo l'entrata in vigore della citata normativa, risulta tuttora in vigore l'art. 7, comma 7, della legge n. 131/2003; sicchè tutte o parte delle irregolarità esaminate non siano così gravi da rendere necessaria l'adozione della deliberazione prevista dall'art. 148-*bis* del d.lgs. n. 267/2000 e/o l'avvio del procedimento di c.d. "dissesto guidato" disciplinato dall'art. 6, comma 2, del d.lgs. n. 149/2011, la natura anche collaborativa del controllo svolto dalle Sezioni regionali della Corte dei conti non esclude la possibilità di segnalare agli enti interessati irregolarità contabili non gravi o meri sintomi di precarietà contabile. Ciò appare utile per prevenire l'insorgenza di più gravi situazioni di deficitarietà o di squilibrio.

2. Ciò precisato e passando all'esame delle criticità riscontrate a seguito dell'analisi 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 2017 del Comune di Casalecchio di Reno sono emerse alcune criticità nell'esercizio finanziario di riferimento.

Va preliminarmente sottolineato che il Comune di Casalecchio di Reno era stato destinatario di apposita pronuncia sul preventivo per l'esercizio 2016 (n. 142/2018/PRSE), in cui la Sezione aveva evidenziato il ritardo nell'approvazione del PEG, l'utilizzo dell'anticipazione di tesoreria con elevati oneri finanziari, incongruenze nella gestione del fondo pluriennale vincolato e ritardi nei pagamenti della pubblica amministrazione.

Nell'esercizio qui considerato, il fondo di cassa al 31 dicembre 2017 ammonta ad € 4.793.794,28 e la rigidità strutturale di bilancio (Incidenza spese rigide - disavanzo, personale e debito - su entrate correnti) si attesta al 28,81

%.

3. In sede di verifica istruttoria da parte della Sezione, sono anche emersi una serie di non marginali fattori di criticità per la tenuta degli equilibri del bilancio e che, per altro verso, rappresentano il sintomo di una non corretta o mancata osservanza dei principi dell'armonizzazione contabile che, funzionali alla tutela degli equilibri di bilancio, costituiscono il giusto e naturale presidio di un'azione amministrativa e di un suo indirizzo «prodromico al buon andamento e all'imparzialità dell'azione amministrativa» (Corte cost. sentenza n. 247/2017, punto 8.6. del *Considerato diritto*).

Invero, se lo scopo del documento di bilancio è di «riassumere in modo chiaro ed attendibile la situazione economico-finanziaria dell'ente che lo adotta, quest'ultima si ricava, a sua volta, attraverso il rapporto tra attività e passività, che deve sempre tendere all'equilibrio» (Corte cost. sentenza n. 279/2016): sicchè diviene evidente come l'equilibrio «impone all'amministrazione un impegno non circoscritto al solo momento dell'approvazione del bilancio, ma esteso a tutte le situazioni in cui tale equilibrio venga a mancare per eventi sopravvenuti o per difetto genetico conseguente all'impostazione della stessa legge di bilancio» (Corte cost. sentenza n. 250/2013).

La Sezione premette al riguardo che «il risultato di amministrazione è parte integrante, anzi coefficiente necessario, della qualificazione del concetto di equilibrio dei bilanci» (Corte cost., sentenza 247/2017, punto 8.6. *Considerato diritto*), e che la disciplina della contabilità pubblica, laddove richieda anche complessi elaborati e allegati, deve trovare nel risultato di amministrazione un veicolo trasparente e univoco di rappresentazione degli equilibri nel tempo (Corte cost. sent. n. 274/2017, punto 4 *Considerato diritto*).

Nell'ordinamento contabile degli enti locali, esso è definito, in termini puramente finanziari, dall'art. 186 del Tuel quale somma del fondo di cassa aumentato dei residui attivi e diminuito dei residui passivi al termine dell'esercizio, nonché del fondo pluriennale vincolato di uscita. La disciplina dell'istituto in parola trova una sua più compiuta definizione nell'attuale formulazione dell'art. 187 del Tuel, che al comma 1 dispone che "Il risultato di amministrazione è distinto in fondi liberi, fondi vincolati, fondi destinati agli investimenti e fondi accantonati. I fondi destinati agli investimenti sono costituiti dalle entrate in c/capitale senza vincoli di specifica destinazione non spese, e sono utilizzabili con provvedimento di variazione di bilancio solo a seguito dell'approvazione del rendiconto. L'indicazione della destinazione nel risultato di amministrazione per le entrate in conto capitale che hanno dato

luogo ad accantonamento al fondo crediti di dubbia e difficile esazione è sospeso, per l'importo dell'accantonamento, sino all'effettiva riscossione delle stesse. I trasferimenti in conto capitale non sono destinati al finanziamento degli investimenti e non possono essere finanziati dal debito e dalle entrate in conto capitale destinate al finanziamento degli investimenti. I fondi accantonati comprendono gli accantonamenti per passività potenziali e il fondo crediti di dubbia esigibilità. Nel caso in cui il risultato di amministrazione non sia sufficiente a comprendere le quote vincolate, destinate e accantonate, l'ente è in disavanzo di amministrazione. Tale disavanzo è iscritto come posta a sé stante nel primo esercizio del bilancio di previsione secondo le modalità previste dall'art. 188". Appare chiaro quindi, dalle considerazioni che precedono, che il risultato contabile di amministrazione costituisce il dato fondamentale di sintesi dell'intera gestione finanziaria dell'Ente.

4. Criticità relative alla composizione del risultato di amministrazione ai sensi dell'art. 186 del Tuel

In primo luogo, dalla documentazione versata in atti, emergono profili di criticità che riguardano le singole poste che compongono il risultato di amministrazione ai sensi del citato art. 186 del Tuel, e la cui non corretta determinazione potrebbe essere fonte di potenziale squilibrio (Corte cost., sent. 49/2018).

4.1. Elevata incidenza dei residui attivi nel risultato di amministrazione

4.1.1 Emerge, in particolare, un anomalo accumulo di residui attivi su cui si fonda l'equilibrio di bilancio. Il risultato di amministrazione del Comune di Casalecchio di Reno presenta infatti, una componente assai cospicua di residui attivi ancora da riscuotere pari a € 18.499.464,43 a fronte di residui passivi per € 14.430.217,47.

4.1.2 L'importanza del rispetto delle regole sull'armonizzazione contabile appare viepiù accentuata nel caso di specie, ove «[l]a quantificazione delle partite attive e passive che non abbiano un obiettivo riscontro finanziario (come avviene al contrario per il fondo di cassa) non può essere priva dell'analitica ricognizione dei relativi presupposti giuridici, poiché la loro applicazione al bilancio costituisce elemento indefettibile per determinarne e verificarne coperture ed equilibri» (Corte cost., sentenza n. 49/2018 punto 3.1.2. del *Considerato diritto*). Dagli importi precedentemente evidenziati, emerge che lo *stock* di residui attivi correnti di finanza propria mantenuto a valle dell'adozione

del riaccertamento straordinario risulta ancora cospicuo, in palese distonia con gli obiettivi dell'armonizzazione contabile: il Collegio rammenta al riguardo come la Sezione delle autonomie nella deliberazione n. 9/SEZAUT/2016/INPR (Linee di indirizzo per la formazione del bilancio 2016-2018 e per l'attuazione della contabilità armonizzata negli Enti territoriali) abbia rilevato che "Il riaccertamento straordinario ha avuto lo scopo di adeguare i residui attivi e passivi, conservati al 31 dicembre 2014 in forza delle regole vigenti prima dell'entrata in vigore della riforma contabile, al principio della competenza finanziaria potenziata che, a far data dal 1° gennaio 2015, è divenuto la regola fondamentale da applicare alla gestione finanziaria degli enti e, quindi, anche alla gestione dei residui. [...] Per effetto della gestione ordinaria dei residui, che comporta ogni anno la formazione di nuovi residui attivi e la riscossione o cancellazione di vecchi crediti, lo *stock* di residui attivi dovrebbe tendere ad una naturale stabilizzazione, mentre i residui passivi devono tendere verso una progressiva riduzione".

4.1.3 Si desume quindi come, lo *stock* dei residui mantenuto a bilancio dopo il riaccertamento straordinario risulta eccessivamente elevato considerata la *performance* della riscossione e chiaramente determinato dall'inadeguatezza dell'operazione di stralcio/svalutazione, richiesta dal riaccertamento straordinario.

Si vuole qui rammentare che il pericolo sotteso all'inosservanza dei principi del d.lgs. n. 118 del 2011 in tema di armonizzazione dei conti pubblici è quello di un'indebita dilatazione della spesa, in palese conflitto con i principi contenuti nell'art. 81 della Costituzione: né tantomeno la violazione di tali principi posti dichiaratamente a presidio degli equilibri del bilancio può essere relegata a un mero vizio formale dell'esposizione contabile, dal momento che diversamente, si autorizza una spesa superiore a quella consentita dalle risorse disponibili nell'esercizio finanziario (Corte cost., sent. n. 279/2016).

Pertanto, il mantenimento di residui attivi eventualmente inesigibili nel conto del bilancio incide sull'attendibilità del risultato contabile di amministrazione e sulla formazione dell'avanzo di amministrazione che può risultare sussistente solo sotto il profilo contabile (art. 187 del Tuel).

In ogni caso, al fine di garantire gli equilibri della gestione finanziaria, in presenza di residui, risalenti anni indietro nel tempo e di dubbia sussistenza, va ricordato che occorre attivare per tempo idonee procedure di ricognizione e verifica delle singole posizioni creditorie/debitorie finalizzate al loro progressivo esaurimento.

4.1.4 La Sezione, pertanto, non può non richiamare l'attenzione sull'esigenza di operare una rigorosa ed attenta verifica delle voci classificate nei residui, finalizzata a mantenere in bilancio solo quelle per le quali la riscossione/pagamento possa essere previsto con un ragionevole grado di certezza; infatti al fine di conferire veridicità ed attendibilità al bilancio dell'Amministrazione locale, il legislatore ha stabilito che al termine di ciascun esercizio, prima dell'inserimento in bilancio dei residui, l'ente debba procedere ad una specifica operazione di riaccertamento tesa a verificare le posizioni creditorie/debitorie.

Considerata la finalità della norma, deve trattarsi di un controllo sostanziale e non solo formale. L'Ente, cioè, non può limitarsi a verificare la ragione, il titolo giuridico, la giustificazione delle singole poste, ma deve accertare l'effettivo obbligo di riscuotere il credito e pagare il debito, attraverso un prudente apprezzamento dell'esistenza dei requisiti essenziali previsti dall'ordinamento. I risultati che tali operazioni sono idonei a comportare vengono riportati, quindi, nel bilancio dell'esercizio successivo dell'ente.

Nella maggior parte dei casi, la procedura si completa nell'esercizio successivo, ma, ove ciò non accada, il residuo può essere mantenuto nel bilancio dell'ente sino a che l'operazione non viene a conclusione: occorre però adottare alcune regole specifiche e tenere un comportamento informato a prudenza.

4.1.5 La Sezione conclusivamente invita il Comune a vigilare attentamente sulla riscossione dei crediti e sul pagamento dei debiti mantenuti in bilancio, alla luce dei potenziali riflessi di un loro improprio mantenimento sul risultato di amministrazione, sulla salvaguardia degli equilibri di bilancio e sulla stessa attendibilità del rendiconto dell'ente, garantendo altresì la corretta applicazione dei nuovi principi contabili, postulati dall'armonizzazione contabile.

4.1.6 Si raccomanda pertanto al Comune l'osservanza dei principi anzidetti, anche in relazione al fatto che la Corte costituzionale ha più volte affermato che la copertura finanziaria di una spesa e l'equilibrio del bilancio non possono essere assicurati solamente dall'armonia numerica degli stanziamenti in parte entrata e spesa (*ex plurimis*, sentenze n. 197 e n. 6 del 2019), ma devono fondarsi anche sulla ragionevolezza dei presupposti giuridici ed economici che ne sorreggono l'iscrizione in bilancio (Corte costituzionale, sentenza n. 227/2019): ciò tanto più nei casi oggetto della richiesta istruttoria, riguardanti poste di entrata la cui riscossione è messa a rischio per il decorso del tempo.

4.2. Residui attivi vetusti

Dalle risultanze contabili, ed in particolare dal prospetto qui sotto riportato, emerge la permanenza di una cospicua mole di residui attivi vetusti, pari a € 10.125.954,40.

A tal proposito il Comune ha illustrato le azioni per cercare di ridurre la riscossione dei residui dell'ultimo quinquennio, "in sunto l'Ente ha impostato azioni di cura e progressiva riduzione della massa dei crediti, intensificando l'azione di stimolo prima meno invasiva e poi categorica sul debitore".

Residui nel Risultato di amministrazione a rendiconto 2017

	Gestione residui	Gestione competenza	Totale
Residui attivi	€ 10.125.954,40	€ 8.373.510,03	€ 18.499.464,43
Residui passivi	€ 3.722.814,84	€ 10.707.402,63	€ 14.430.217,47

Su un piano strettamente contabile, la Sezione sottolinea che il legislatore, al fine di conferire veridicità ed attendibilità al bilancio dell'ente, ha stabilito che, al termine di ciascun esercizio, prima dell'inserimento nel conto del bilancio dei residui attivi e passivi, l'ente deve procedere ad una particolare operazione di riaccertamento, che, in relazione a quelli attivi, consiste nel riesame delle ragioni creditorie dell'ente, al fine di decidere se mantenere il residuo, in tutto o in parte, nel bilancio dell'ente (art. 228 del TUEL). Considerata la finalità della norma, deve trattarsi di un controllo sostanziale e non solo formale. L'ente non può limitarsi a verificare che persista: a) il titolo giuridico del credito; b) l'esistenza del debitore; c) e rimanga inalterata la quantificazione del credito, ma deve anche accertare d) l'effettiva riscuotibilità dello stesso e e) le ragioni per le quali non è stato riscosso in precedenza, cosicché ove risulti che il credito, di fatto, non è più esistente, esigibile o, comunque, riscuotibile, deve essere stralciato dal conto del bilancio e inserito nel conto del patrimonio in apposita voce dell'attivo patrimoniale, fino al compimento del termine prescrizione (art. 230 del TUEL, così come ripreso anche dai Principi contabili); dopodiché deve essere eliminato anche dal Conto del patrimonio, con contestuale riduzione del patrimonio. (cfr. Sezione regionale di controllo per l'Emilia Romagna, deliberazione n. 76/2019/PRSE)

È del resto noto che il mantenimento di residui attivi inesigibili o di dubbia esigibilità è idoneo ad influenzare negativamente il risultato di amministrazione e la sussistenza degli equilibri di bilancio, nonché la stessa attendibilità del rendiconto dell'ente e configura un'irregolarità contabile alla

quale occorre porre rimedio, anche perché, come si è detto, può incidere sull'esistenza stessa dell'avanzo di amministrazione che deve essere effettivo e reale.

La Sezione sottolinea altresì che solo un'accurata e ponderata attività di previsione "a monte" e di accertamento nel corso dell'esercizio (e non alla fine dello stesso) può preservare l'ente locale dall'irregolare "accumulo" di residui attivi che, se di rilevante consistenza e difficile, se non impossibile, riscuotibilità, possono incidere in maniera determinante sull'effettiva disponibilità di cassa dell'ente, rendendo maggiormente difficoltoso l'obiettivo del perseguimento di una duratura sana gestione.

La Sezione, conclusivamente, invita il Comune a vigilare attentamente sulla riscossione dei crediti alla luce dei potenziali riflessi di un loro improprio mantenimento sul risultato di amministrazione e, dunque, a cascata, sulla salvaguardia degli equilibri di bilancio e sulla stessa attendibilità del rendiconto dell'ente, garantendo altresì la corretta applicazione dei nuovi principi contabili, postulati dall'armonizzazione contabile.

4.3. Gestione del fondo pluriennale vincolato

4.3.1 Dall'esame del prospetto allegato b) al rendiconto 2017 - composizione per missioni e programmi del fondo pluriennale vincolato, quartultima colonna, è emerso che tutti i residui passivi coperti dal fondo pluriennale vincolato, per un importo pari ad euro 1.565.648,29 sono stati reimputati al solo esercizio 2018; l'orizzonte previsionale, limitato ad una sola annualità, ha suscitato dubbi in merito alla capacità programmatica dell'ente.

4.3.2 La Sezione, raccomanda la corretta applicazione del principio della competenza finanziaria potenziata e sottolinea che tale principio prevede che il fondo pluriennale vincolato – quale componente del risultato di amministrazione (e fattore incidente quindi nell'equilibrio di bilancio) – sia uno strumento di rappresentazione e previsione delle spese pubbliche territoriali che evidenzia con trasparenza ed attendibilità il procedimento di impiego delle risorse acquisite dall'ente che richiedono un periodo di tempo ultrannuale per il loro effettivo utilizzo; in quest'ottica, ai fini di una verifica della congruità della formazione del fondo pluriennale, assume valore strategico la sussistenza e l'aggiornamento del cronoprogramma della spesa che indichi gli esercizi in cui l'obbligazione giuridica andrà a scadere e diverrà esigibile, e per la redazione del cronoprogramma è necessaria un'attenta regolamentazione dell'attività amministrativa dell'Ente. (in proposito si richiamano, *ex multis*, le deliberazioni della Sezione n. 59/2019/PRSE, n. 89/2019/PRSE e n. 6/2020/PRSE)

Va inoltre ricordato che lo scopo del fondo pluriennale vincolato - come risultante dal d.lgs. n. 118/2011, da cui emerge una "definizione identitaria univoca dell'istituto, la cui disciplina è assolutamente astretta dalla finalità di conservare la copertura delle spese pluriennali" è di offrire copertura alle obbligazioni e agli impegni legittimamente assunti dall'ente territoriale e pertanto il vincolo pluriennale è rivolto alla conservazione delle risorse necessarie per onorare le relative scadenze finanziarie (Corte cost., sent. n. 247 del 2017, punto 9 del *Considerato diritto*). Come è noto, il Fondo Pluriennale Vincolato "serve a garantire gli equilibri del bilancio nei periodi intercorrenti tra l'acquisizione delle risorse ed il loro impiego" (Corte cost., sent. n. 6/2017). La logica del nuovo sistema, introdotto dal d.lgs. n. 118/2011, è quella infatti di dare evidenza contabile e rilevanza giuridica ad alcune diacronie intercorrenti tra la realizzazione delle entrate e l'erogazione delle spese. Esso è costituito da risorse accertate, destinate al finanziamento di obbligazioni passive dell'ente già impegnate, ed esigibili in esercizi successivi a quello in cui è accertata l'entrata (allegato 4/1, punto 9.8, del d.lgs. n. 118 del 2011) (Corte cost., sent. n. 6/2017). Più specificamente, "il fondo pluriennale vincolato è determinato per un importo pari alle spese che si prevede di impegnare nel corso del primo anno considerato nel bilancio, con imputazione agli esercizi successivi e alle spese già impegnate negli esercizi precedenti con imputazione agli esercizi successivi a quello considerato. La copertura della quota del fondo pluriennale vincolato riguardante le spese impegnate negli esercizi precedenti è costituita dal fondo pluriennale iscritto in entrata, mentre la copertura della quota del fondo pluriennale vincolato riguardante le spese che si prevede di impegnare nell'esercizio di riferimento con imputazione agli esercizi successivi, è costituita dalle entrate che si prevede di accertare nel corso dell'esercizio di riferimento" (Corte cost., sent. n. 247/2017, punto 9.1 del *Considerato diritto*).

Il vero significato del Fondo pluriennale vincolato è dunque programmatico e di controllo: rappresentare e gestire, in modo responsabile e controllato, il divario temporale esistente tra il momento del reperimento delle entrate, di norma vincolate, e quello del loro utilizzo per il raggiungimento delle finalità istituzionali, legate all'esercizio delle funzioni fondamentali dell'ente (in questo senso, si veda Corte dei conti, "Linee di indirizzo per il passaggio alla nuova contabilità delle Regioni e degli Enti locali (d.lgs. n. 118/2011, integrato e corretto dal d.lgs. n. 126/2014, p. 6).

Pertanto, 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 2017 - richiedono che le riserve conservate nel fondo pluriennale vincolato debbano essere assoggettati a una rigorosa verifica in sede di rendiconto.

Come sottolineato dalla deliberazione n. 4/SEZAUT/2018/FRG, ai fini di una verifica della congruità della formazione del fondo pluriennale, rappresentano elementi fondamentali, tra gli altri:

1. l'esistenza dell'accertamento di entrata che rileva l'obbligazione giuridica perfezionata, scaduta ed esigibile; obbligazione che costituisce fonte di copertura della spesa a carattere pluriennale e adempimento ricognitivo che segna la "separazione" tra il momento dell'accertamento dell'entrata e quello dell'imputazione della spesa;

2. l'esistenza dell'impegno in uscita che legittima la formazione del fondo pluriennale vincolato;

3. la sussistenza della prenotazione di impegno per gara bandita nel caso di lavori pubblici; prenotazione che dovrà tradursi in obbligazione giuridica perfezionata nel corso dell'esercizio successivo a quello dell'avvio del processo di gara;

4. la sussistenza del cronoprogramma della spesa che indichi gli esercizi in cui l'obbligazione giuridica perfezionata andrà a scadere e diverrà esigibile.

Diversamente, la reimputazione al solo primo esercizio dei residui passivi coperti dal fondo pluriennale vincolato, o fattispecie analoghe riferite ad un arco temporale fittizio, evidenziano, anche in questo caso, una carenza di programmazione e una conseguente grave irregolarità contabile nell'applicazione del principio di competenza finanziaria potenziata, in quanto l'esigibilità del residuo passivo non è stata determinata correttamente.

4.3.3 Si raccomanda pertanto al Comune l'osservanza dei principi anzidetti, anche in relazione al fatto che la Corte costituzionale ha più volte affermato che la copertura finanziaria di una spesa e l'equilibrio del bilancio non possono essere assicurati solamente dall'armonia numerica degli stanziamenti in parte entrata e spesa (ex plurimis, sentenze n. 197 e n. 6 del 2019), ma devono fondarsi anche sulla ragionevolezza dei presupposti giuridici ed economici che ne sorreggono l'iscrizione in bilancio (Corte cost., sent. n. 227/2019).

5. Criticità relative alla composizione del risultato di amministrazione ai sensi dell'art. 187 del Tuel

Sotto un diverso profilo, l'approfondimento svolto sui contenuti del questionario restituisce un quadro istruttorio caratterizzato da una potenziale compromissione degli equilibri di bilancio, in relazione alla circostanza che il risultato di amministrazione deve essere, innanzi tutto, «coerente con i profili giuridici inerenti alle partite creditorie e debitorie» e la distinzione in «fondi liberi, accantonati, destinati agli investimenti e vincolati, non fa altro che conferire codificazione a principi enunciati da questa Corte [...] senza intaccare la natura "mista", finanziaria e giuridica, delle componenti del risultato di amministrazione». (Corte cost., sent. n. 274/2017, punto 3 del *Considerato diritto*): proprio in riferimento al suddetto aspetto, occorre considerare come «le minacce più sensibili all'equilibrio dei bilanci pubblici, ed in particolare a quello degli enti territoriali, vengono dalle problematiche giuridiche, estimatorie ed organizzative afferenti a crediti e ai debiti, nonché alla sovrastima — in sede previsionale — dei flussi finanziari di entrata» (Corte cost., sent. n. 6/2017).

5.1 Avanzo libero pari a zero

5.1.1 Desta in primo luogo perplessità l'indicazione, emersa dalla documentazione versata in atti, del risultato di amministrazione libero pari a zero. Sul punto l'Ente ha comunicato *che* "in merito all'avanzo disponibile, la Giunta Comunale ha proposto al Consiglio di vincolare l'intera quota di avanzo al fondo rischi per il pagamento di potenziali oneri, che in modo meno prudentiale poteva essere considerata quota di avanzo disponibile". Invero, se il risultato di amministrazione deve essere innanzi tutto «coerente con i profili giuridici inerenti alle partite creditorie e debitorie» e la distinzione in «fondi liberi, accantonati, destinati agli investimenti e vincolati, non fa altro che conferire codificazione a principi enunciati da questa Corte [...]» (Corte cost., sent. n. 274/2017, *Considerato diritto punto 3*), la indicazione pari a zero dell'avanzo libero può verosimilmente intaccare, nella sostanza, i principi contabili della veridicità, attendibilità, correttezza, comprensibilità, (cf. d.lgs. n. 118/11 allegato 1.5) con riflessi sulla rappresentazione dell'indice fondamentale dell'equilibrio finanziario: e ciò dal momento che il risultato di amministrazione è parte integrante, anzi coefficiente necessario, della qualificazione del concetto di equilibrio dei bilanci (Corte cost., sent. n. 247/2017).

5.2 Parte accantonata del risultato d'amministrazione

5.2.1 Nel Questionario sul rendiconto 2017, l'Ente ha dichiarato di aver effettuato accantonamenti per passività potenziali, contenzioso, indennità di fine mandato e per le somme per il finanziamento degli arretrati da erogare a

seguito della definitiva sottoscrizione del CCNL, Funzioni locali. Nella relazione dell'Organo di revisione, a pag. 15 e 16, il Comune dichiara di aver accantonato euro 18.000,00 per fondo rischi contenzioso, euro 18.723,00 per indennità di fine mandato, euro 49.098,39 per eredità, euro 252.137,00 per fondo rischi per il pagamento di potenziali oneri. Dall'allegato a) Risultato di amministrazione scaricato da BDAP e da tabella riportata a pag. 13 della relazione dei revisori, non risultano altri accantonamenti, se non quello per fondo crediti di dubbia esigibilità.

5.2.2 In risposta alla richiesta di chiarimenti istruttori, il Comune ha precisato che "in sede di compilazione del questionario sono stati indicati gli accantonamenti in luogo dei vincoli". L'Ente specifica inoltre che "dal rendiconto 2018 e 2019 le somme considerate tra quelle vincolate, che il principio contabile applicato invece prevede confluiscano nelle quote accantonate del risultato di amministrazione, sono state correttamente allocate".

5.2.3 La Sezione, pur prendendo atto di quanto riferito dall'Ente, evidenzia che la più corretta collocazione di tali fondi è nella parte accantonata del risultato d'amministrazione in relazione a quanto disposto al punto 5.2 del principio contabile applicato concernente la contabilità finanziaria. In particolare, il sopra richiamato principio disciplina alla lettera a) gli accantonamenti degli arretrati da erogare al personale a seguito di definitiva sottoscrizione del CCNL, alla lettera h) gli accantonamenti relativi al contenzioso, alla lettera i), gli accantonamenti per indennità di fine mandato del sindaco. A tale riguardo la Sezione raccomanda, pertanto, una scrupolosa attenzione al rispetto dei principi contabili nella rappresentazione della composizione del risultato di amministrazione. Si richiama inoltre l'attenzione dell'Ente all'importanza della "trasparente, corretta, univoca, sintetica e inequivocabile indicazione del risultato di amministrazione e delle relative componenti di legge" (Corte cost., sent. n. 274/2017), in conformità alla distinzione "in fondi liberi, fondi vincolati, fondi destinati agli investimenti e fondi accantonati" a norma dell'art. 187 del d.lgs. n. 267/2000, al fine di permettere il controllo sul rispetto dei principi dell'equilibrio e della sana gestione finanziaria del bilancio. (in proposito si richiamano, *ex multis*, le deliberazioni della Sezione n. 87/2019/PRSE en.9/2020/PRSP)

5.2.4 Con riferimento alle incongruenze riportate nel questionario e negli allegati inoltre, la Sezione - una volta ricordato che «le disposizioni interposte che fissano gli obblighi di rendicontazione costituiscono all'un tempo norme

affendenti al coordinamento della finanza pubblica, all'armonizzazione dei bilanci e ai precetti in termini di copertura della spesa e di equilibrio dei bilanci» (Corte cost. sent. n. 49/2018, punto 3.3 Considerato diritto) - ritiene che la rappresentazione contabile fornita a questa Corte configuri con l'esigenza di piena e completa trasparenza ed attendibilità delle scritture contabili degli enti pubblici la quale — specie con riferimento ai documenti funzionali a comporre la contabilità di mandato — assolve due importanti funzioni: la prima legata all'accountability, perché «consente di valutare in modo obiettivo e informato lo svolgimento del mandato elettorale»; la seconda connessa alla responsabilità degli amministratori, «essendo necessariamente servente al controllo retrospettivo dell'utilizzo dei fondi pubblici» (Corte cost. sentenza n. 49/2018 punto 3.4 Considerato diritto). In questo quadro complessivo, le relazioni dell'organo di revisione assolvono alla fondamentale funzione di controllo della Corte dei conti contemplata dal citato art. 1, comma 166, della legge 266/2005, nel necessario collegamento fra controlli interni alle amministrazioni e controlli esterni (Corte costituz. n. 198/2012).

5.2.5 Si rammenta, al riguardo, che ai sensi dell'art. 240 TUEL, un fondamentale ruolo è svolto dai revisori i quali "rispondono della veridicità delle loro attestazioni e adempiono ai loro doveri con la diligenza del mandatario" e che il postulato n. 5 (principio di veridicità, attendibilità, correttezza e comprensibilità) dell'Allegato 1 richiamato all'art. 3, comma 1, del d.lgs. 118/2011 stabilisce che "[...] i documenti contabili che non rispettano il principio della veridicità e tutti gli altri principi allo stesso collegati, non possono acquisire il parere favorevole da parte degli organi preposti al controllo e alla revisione contabile".

PQM

la Sezione Regionale di Controllo per l'Emilia-Romagna nel concludere l'esame sulla documentazione inerente al Rendiconto per l'esercizio 2017 del Comune di Casalecchio di Reno:

- raccomanda all'Ente l'osservanza dei principi in tema di armonizzazione contabile, che, funzionali al rispetto degli equilibri di bilancio presidiati dagli articoli 81 e 97 Cost., possono essere vulnerati - nella gestione risultante dall'esame sulla documentazione inerente al rendiconto per l'esercizio 2017 svolto da questa Sezione - in relazione alle criticità sopra evidenziate;

- richiama l'attenzione sull'esigenza di operare annualmente, in sede di riaccertamento ordinario, una rigorosa e attenta verifica delle voci classificate come residui attivi finalizzata al mantenimento in bilancio solo di quelle per le quali la riscossione/pagamento possa essere previsto con un ragionevole grado di certezza;

- invita il Comune a vigilare attentamente sulla riscossione dei crediti e sul pagamento dei debiti mantenuti in bilancio, alla luce dei potenziali riflessi di un loro improprio mantenimento sul risultato di amministrazione, sulla salvaguardia degli equilibri di bilancio e sulla stessa attendibilità del rendiconto dell'ente, garantendo altresì la corretta applicazione dei nuovi principi contabili, postulati dall'armonizzazione contabile.

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

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

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

Così deliberato in Bologna, nella camera di consiglio del 21 ottobre 2020

Il presidente
(Marco Pieroni)
(firmato digitalmente)

Il relatore
(Tiziano Tessaro)
(firmato digitalmente)

Depositata in segreteria il giorno coincidente con la data della firma digitale apposta

Il Funzionario preposto
(Rossella Broccoli)
(firmato digitalmente)