



## CORTE DEI CONTI

### Sezione regionale di controllo per il Piemonte

Deliberazione n. 4/2021/SRCPIE/PRSE

La Sezione Regionale di Controllo per il Piemonte, composta dai Magistrati:

Dott.ssa	Maria Teresa POLITO	Presidente
Dott.	Luigi GILI	Consigliere
Dott.ssa	Laura ALESIANI	Referendario
Dott.	Marco MORMANDO	Referendario relatore
Dott.	Diego Maria POGGI	Referendario
Dott.ssa	Stefania CALCARI	Referendario
Dott.ssa	Rosita LIUZZO	Referendario

#### **nella camera di consiglio del 14 gennaio 2021**

Visto l'art. 100, comma 2, della Costituzione;

Vista la legge costituzionale 18 ottobre 2001, n. 3;

Vista la legge 5 giugno 2003, n. 131, recante disposizioni per l'adeguamento dell'Ordinamento della Repubblica alla legge costituzionale 18 ottobre 2001, n. 3;

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

Vista la legge 21 marzo 1953, n. 161, contenente modificazioni al predetto Testo unico;

Visto il decreto legislativo 18 agosto 2000 n. 267, recante: "*Testo unico delle leggi sull'ordinamento degli Enti Locali*";

Vista la legge 14 gennaio 1994, n. 20;

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

Visto il decreto legge 10 ottobre 2012, n. 174, convertito dalla legge 7 dicembre 2012, n. 213;

Visto il regolamento per l'organizzazione delle funzioni di controllo della Corte dei conti, deliberato dalle Sezioni riunite della Corte dei conti in data 16 giugno 2000 (deliberazione n. 14/DEL/2000) e successive modificazioni;

Vista la delibera della Sezione delle Autonomie n. 16/SEZAUT/2018/INPR che ha approvato

le linee guida cui devono attenersi, ai sensi dell'art. 1, commi 166 e 167, della legge 23 dicembre 2005 n. 266 (legge finanziaria per il 2006), gli Organi di revisione economico-finanziaria degli Enti locali nella predisposizione delle relazioni sul rendiconto dell'esercizio 2017 e i relativi questionari;

Vista la delibera della Sezione delle Autonomie n. 12/SEZAUT/2019/INPR che ha approvato le linee guida cui devono attenersi, ai sensi dell'art. 1, commi 166 e 167, della legge 23 dicembre 2005, n. 266 (legge finanziaria per il 2006), gli Organi di revisione economica-finanziaria degli Enti locali nella predisposizione delle relazioni sul rendiconto dell'esercizio 2018 e i relativi questionari;

Viste le delibere n. 22/2018/SRCPIE/INPR, n. 17/2019/SRCPIE/INPR e n. 9/2020/SRCPIE/INPR con le quali sono stati approvati i programmi dei controlli di questa Sezione per gli anni 2018, 2019 e 2020;

Viste le relazioni sui rendiconti degli esercizi 2017 e 2018, redatte dall'Organo di revisione del **Comune di Chiusa di San Michele (To)**, ai sensi del citato art. 1, commi 166 e seguenti, della legge 23 dicembre 2005, n. 266;

Vista la richiesta di deferimento del Magistrato Istruttore;

Visto l'art. 85, comma 3, lettera e), del decreto legge 17 marzo 2020, n. 18, convertito con modificazioni dalla legge 24 aprile 2020, n. 27, che consente lo svolgimento delle adunanze e delle camere di consiglio mediante modalità telematiche con collegamento dei magistrati partecipanti da remoto e che dispone che il luogo da cui si collegano i magistrati e il personale addetto è considerato aula di adunanza o camera di consiglio a tutti gli effetti di legge;

Visto l'art. 26 ter del decreto legge 14 agosto 2020 n. 104, convertito con modificazioni dalla legge 13 ottobre 2020, n. 126, che ha esteso fino al termine dello stato di emergenza da Covid-19 l'operatività delle previsioni dei commi 2, 5, 6 e 8 bis del citato art. 85 del decreto legge n. 18 del 2020;

Vista la delibera del Consiglio dei ministri del 7 ottobre 2020 con cui, ai sensi dell'art. 24, comma 3, del decreto legislativo 2 gennaio 2018, n. 1 è stato prorogato al 31 gennaio 2021 lo stato di emergenza in conseguenza del rischio sanitario connesso all'insorgenza di patologie derivanti da agenti virali trasmissibili;

Visto l'art. 26 del decreto legge 28 ottobre 2020, n. 137, relativo alle misure urgenti per lo svolgimento delle adunanze e delle udienze del giudice contabile durante l'ulteriore periodo di proroga dello stato di emergenza epidemiologica;

Visto il decreto del 18 maggio 2020, n. 153, con cui, ai sensi dell'art. 20 bis del decreto legge 18 ottobre 2012, n. 179, convertito con modificazioni con la legge 17 dicembre 2012, n. 221, il Presidente della Corte dei conti ha dettato le norme tecniche in materia di svolgimento delle

camere di consiglio e delle adunanze in videoconferenza per lo svolgimento delle funzioni di controllo della Corte dei conti e per la firma digitale dei relativi atti;

Visto il decreto del 27 ottobre 2020 con cui, in considerazione del perdurare dell'emergenza epidemiologica da Covid-19, il Presidente della Corte dei conti ha ritenuto necessario mantenere fino al termine dello stato di emergenza le regole tecniche e operative in vigore in materia di svolgimento delle adunanze e delle camere di consiglio mediante collegamento in remoto;

Visto il decreto 30 ottobre 2020, n. 6 con cui il Presidente della Sezione ha adottato le misure organizzative per lo svolgimento delle attività della Sezione nel rispetto delle *"nuove misure urgenti per contrastare l'emergenza epidemiologica da COVID-19 e contenerne gli effetti in materia di giustizia contabile"* previste dall'art. 85 del decreto legge n. 18 del 2020, prevedendo, tra l'altro, lo svolgimento delle camere di consiglio e delle adunanze pubbliche da remoto;

Vista l'ordinanza n. 3 dell'8 gennaio 2021 con la quale il Presidente ha convocato la Sezione per l'odierna Camera di consiglio, svolta in videoconferenza effettuata tramite applicativo in uso alla Corte dei conti, con collegamento dei membri del collegio dai propri domicili;

Udito il relatore, Referendario dott. Marco Mormando,

### **Premesso**

La legge 23 dicembre 2005, n. 266, all'art. 1, co. 166 ha previsto che le Sezioni regionali di controllo della Corte dei conti, *"ai fini della tutela dell'unità economica della Repubblica e del coordinamento della finanza pubblica"*, 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 (co. 166), i bilanci di previsione ed i rendiconti. Giova precisare che la magistratura contabile ha sviluppato le verifiche sulla gestione finanziaria degli Enti locali, 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 della magistratura contabile all'adozione di effettive misure correttive da parte degli Enti interessati.

Come precisato dalla Corte Costituzionale (sentenza n. 60/2013), l'art. 1, commi 166 e seguenti, 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 d. l. n. 174 del 2012, hanno istituito ulteriori tipologie di controllo, estese alla generalità degli enti locali e degli enti del Servizio sanitario nazionale, ascrivibili a controlli di natura preventiva finalizzati ad evitare danni irreparabili all'equilibrio di bilancio. Tali controlli si collocano, pertanto, su un piano nettamente distinto rispetto al

controllo sulla gestione amministrativa di natura collaborativa, almeno per quel che riguarda gli esiti del controllo spettante alla Corte dei conti sulla legittimità e sulla regolarità dei conti. Queste verifiche sui bilanci degli enti territoriali sono compatibili con l'autonomia di Regioni, Province e Comuni, in forza del supremo interesse alla legalità costituzionale - finanziaria e alla tutela dell'unità economica della Repubblica perseguito dai suddetti controlli di questa Corte in riferimento agli artt. 81, 119 e 120 Cost. Alla Corte dei conti, infatti, è attribuito il vaglio sull'equilibrio economico-finanziario del complesso delle amministrazioni pubbliche a tutela dell'unità economica della Repubblica, in riferimento a parametri costituzionali (artt. 81, 119 e 120 Cost.) e ai vincoli derivanti dall'appartenenza dell'Italia all'Unione europea (artt. 11 e 117, primo comma, Cost.): equilibrio e vincoli che trovano generale presidio nel sindacato della Corte dei conti quale magistratura neutrale ed indipendente, garante imparziale dell'equilibrio economico-finanziario del settore pubblico. Tali prerogative assumono ancora maggior rilievo nel quadro delineato dall'art. 2, comma 1, della legge costituzionale 20 aprile 2012, n. 1 (Introduzione del principio del pareggio di bilancio nella Carta costituzionale) 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.

Peraltro, qualora le irregolarità riscontrate dalla Sezione regionale non siano così gravi da rendere necessaria l'adozione della pronuncia di accertamento prevista dall'art. 148 bis, co. 3 del TUEL, appare comunque opportuno segnalare agli Enti tali irregolarità contabili, soprattutto se accompagnate e potenziate da sintomi di criticità o da difficoltà gestionali, anche al fine di prevenire l'insorgenza di situazioni di deficitarietà o di squilibrio, idonee a pregiudicare la sana gestione finanziaria che deve caratterizzare l'amministrazione di ciascun Ente.

In ogni caso, l'Ente interessato è tenuto a valutare le segnalazioni che ha ricevuto ed a porre in essere interventi idonei per addivenire al loro superamento.

L'esame della Corte è limitato ai profili di criticità ed irregolarità segnalati nella pronuncia, sicché l'assenza di uno specifico rilievo su altri profili non può essere considerata quale implicita valutazione positiva.

### **Considerato in fatto e in diritto**

In via preliminare, viene esaminata la questione relativa alla valida costituzione del Collegio mediante collegamento da remoto in videoconferenza con lo strumento *Microsoft Teams*. Al riguardo, si osserva che la riunione dell'organo giudicante mediante collegamento telematico

è espressamente consentita dal legislatore che, in base al combinato disposto degli artt. 84, comma 6, e 85, commi 1 e 3, lett. e), del D.L. n. 18 del 2020, convertito, con modificazioni, dalla legge n. 27 del 2020, ha previsto lo svolgimento sia delle udienze che delle camere di consiglio mediante sistema da remoto, allo scopo di coniugare le esigenze di regolare lo svolgimento delle funzioni, anche di controllo, intestate alla Corte dei conti, con le misure di sicurezza necessarie per contrastare l'emergenza sanitaria per COVID-19. L'art. 85 del D.L. n. 18 del 2020, convertito, con modificazioni, dalla legge n. 27 del 2020 (la cui operatività è stata prorogata fino al termine dello stato di emergenza epidemiologica da Covid-19 dall'art. 26 ter del D.L. n. 104 del 2020, convertito con modificazioni dalla legge n. 126 del 2020), consente lo svolgimento delle Camere di consiglio mediante modalità telematiche con collegamento dei magistrati partecipanti da remoto disponendo che "[i]l luogo da cui si collegano i magistrati e il personale addetto è considerato aula di udienza o di adunanza o Camera di consiglio a tutti gli effetti di legge".

Al riguardo, con decreto del 18 maggio 2020, n. 153, ai sensi dell'art. 20 bis del decreto legge 18 ottobre 2012, n. 179, convertito con modificazioni con la legge 17 dicembre 2012, n. 221, il Presidente della Corte dei conti ha dettato le norme tecniche in materia di svolgimento delle camere di consiglio e delle adunanze in videoconferenza per lo svolgimento delle funzioni di controllo della Corte dei conti e per la firma digitale dei relativi atti. Norme la cui operatività, considerato il perdurare dell'epidemia, è stata prorogata fino al termine dello stato di emergenza con il decreto del 27 ottobre 2020 sempre del Presidente della Corte dei conti.

La *ratio* della disciplina sopra richiamata è quella di evitare il blocco dell'attività magistratuale, ove lo svolgimento della medesima possa avvenire con modalità atte a ridurre l'esposizione al pericolo della salute dei soggetti interessati (rappresentanti dell'ente, magistrati, personale amministrativo, utenti degli uffici) ed assicurando sempre ampio contraddittorio seppure con modalità documentali.

Ciò premesso, si evidenzia che dall'esame delle relazioni redatte ai sensi dell'art. 1, commi 166 e segg. della legge 23 dicembre 2015, n. 266 dall'Organo di revisione sui rendiconti degli esercizi 2017 e 2018 del **Comune di Chiusa di San Michele (To)** (Ente con popolazione residente calcolata al 1° gennaio 2020 pari a 1.601 abitanti – fonte ISTAT) sono emerse alcune criticità, formalmente segnalate all'Ente con nota n. 11115-11116 del 21 settembre 2020 con allegata apposita scheda di sintesi invitandolo a fornire le proprie deduzioni ed ulteriori chiarimenti.

L'Ente ha dato riscontro alla predetta richiesta con nota datata 12 ottobre 2020 a firma del Sindaco, pervenuta tramite la piattaforma Con.Te. in data 28 ottobre 2020 (prot. n. 12133). A seguito dell'esame effettuato sulla documentazione pervenuta, il Magistrato istruttore

riteneva sussistessero i presupposti per un esame collegiale, e, pertanto, chiedeva al Presidente della Sezione di fissare apposita adunanza.

\*\*\* \*\*

### **1. Anticipazione di tesoreria**

Dall'esame dei dati di rendiconto tratti dalla Banca dati delle amministrazioni pubbliche (BDAP) e da SIOPE è emerso che l'Ente ha fatto ricorso ad anticipazioni di tesoreria negli anni 2017 e 2018.

In particolare, per l'esercizio 2017 risultano accertamenti sul titolo 7 per l'importo complessivo di euro 477.204,34 ed impegni di pari importo sul titolo 5 di spesa a dimostrazione dell'integrale restituzione entro la fine dell'anno.

Al riguardo è stata rilevata una discrasia tra tali dati e quelli indicati dall'Organo di revisione nella relazione al rendiconto (vgs. pag. 6), dove l'importo di anticipazione complessivamente concessa è indicato in euro 193.157,43, utilizzata per 179 giorni con un valore medio di euro 53.234,52.

Nel questionario redatto ai sensi dell'art. 1, comma 166, della legge n. 266 del 2005, invece, non risulta indicato alcun importo, ma sono riportati i giorni di utilizzo (179) e l'importo degli interessi maturati, euro 726,00 (vgs. punto 5 della Sezione I.I.).

Per l'esercizio 2018, invece, gli accertamenti sul titolo 7 ammontano ad euro 331.275,98, anch'essi integralmente restituiti entro la fine dell'anno come risulta dagli impegni di pari importo del titolo 5 della spesa.

Anche per tale esercizio è stata rilevata una considerevole discrasia con i dati indicati dall'Organo di revisione nella relazione al rendiconto (vgs. pag. 5) dove l'importo dell'anticipazione complessiva è indicato in euro 94.156,57, con un utilizzo per 109 giorni con un valore medio di euro 11.681,83.

Il medesimo importo è indicato nel questionario ove sono riportati anche gli interessi maturati, pari ad euro 1.412,50.

Si rileva, altresì, che dalla consultazione dei prospetti di *Finanza locale* l'Ente ha fatto ricorso ad anticipazioni di tesoreria anche nell'anno 2016 per l'importo di euro 557.012,16, integralmente restituita nell'esercizio.

Dal testo della relazione del revisore al rendiconto 2017 (vgs. pag. 6) anche per tale esercizio emerge una significativa discrasia dal momento che l'importo complessivo di anticipazione dell'anno 2016 è indicato in euro 132.121,43.

Per l'anno 2015 invece il revisore indica l'importo di euro 157.383,43 mentre, dal prospetto delle entrate tratto da *Finanza locale* non risultano accertamenti sul titolo 7.

In ordine all'origine di tale crisi di liquidità l'Organo di revisione (sempre nella relazione al rendiconto 2017 – pag. 6) afferma che la stessa è derivata da:

- ruoli coattivi di rilevante entità con un lento andamento della riscossione ed incassi insufficienti in alcuni mesi dell'anno rispetto a continue e costanti spese mensili;
- ritardato pagamento da parte della Regione di un contributo per il finanziamento dei lavori di un istituto scolastico.

Ciò posto, l'Ente, in sede istruttoria, è stato invitato a:

- chiarire le rilevanti discrasie emerse dal raffronto dei dati presenti in BDAP, SIOPE e *Finanza locale* rispetto ai dati indicati dall'Organo di revisione nelle proprie relazioni e nei questionari, specificando per gli anni 2015-2016-2017-2018 e 2019 i dati corretti in ordine alle anticipazioni di tesoreria fruite;
- indicare le cause e l'attuale stato della crisi di liquidità in cui versa l'Ente, specificando le iniziative assunte per la risoluzione di tale significativa criticità.

Con la nota pervenuta a questa Sezione in data 28 ottobre 2020 l'Ente, nel confermare l'erronea compilazione di alcune voci dei questionari, ha fornito i dati riepilogati nella seguente tabella.

<b>Anni</b>	<b>Importo anticipazione complessivamente concessa</b>	<b>Giorni utilizzo anticipazione</b>	<b>Importo massimo anticipazione giornaliera utilizzata</b>	<b>Importo anticipazione non restituita</b>	<b>Interessi al 31/12</b>
2015	157.383,43	128	1.229,56	===	1.049,00
2016	132.121,43	117	12.325,60	===	936,00
2017	193.157,43	179	53.234,52	===	726,00
2018	94.156,57	109	11.681,83	===	1.413,00
2019	44.813,91	63	4.850,29	===	73,31

In argomento, l'Ente ha rappresentato che “[s]ulla contabilità dell'ente gli accertamenti e gli impegni derivano dall'emissione di mandati e reversali a compensazione delle carte contabili che emette la tesoreria”.

È stato poi precisato che “[l]a medesima situazione riguarda anche gli anni 2015/2016/2018 e 2019. Nell'anno 2015 la banca non aveva emesso carte contabili da regolarizzare, l'effettiva movimentazione è iniziata nell'anno 2016”.

Per altro verso l'Amministrazione comunale ha evidenziato di aver vincolato un contributo di 240.000,00 euro della Regione Piemonte destinato a lavori di ristrutturazione di un immobile specificando poi che “[l]a situazione attualmente non è migliorata molto, ci sono difficoltà negli incassi dei tributi che quest'anno, con i problemi legati all'emergenza COVID -19 è ulteriormente peggiorata”.

In merito all'attività di riscossione è stato rappresentato che "[i] ruoli coattivi sono affidati all'Agenzia delle entrate riscossione ma non si rilevano incassi rilevanti e alcuni giacciono da anni con pochi recuperi", mentre sarebbe "di prossima scadenza il bando emesso dall'Unione Montana Valle Susa per l'affidamento in concessione del servizio di riscossione forzata di tutte le entrate tributarie e patrimoniali del quale beneficerà anche questo Ente". Preso atto di quanto rappresentato dall'Ente, preliminarmente, occorre fare chiarezza in ordine ai dati relativi all'anticipazione di tesoreria utilizzata negli anni dal momento che i dati forniti in sede istruttoria sono diversi dai dati rilevabili dalla banca dati delle amministrazioni pubbliche (BDAP) e dal Sistema informativo delle operazioni degli enti pubblici (SIOPE).

La seguente tabella riepiloga le differenze riscontrate per gli anni di interesse ai fini della presente deliberazione.

Anni	Importo anticipazione complessivamente concessa indicata dall'Ente	Accertamenti titolo 7 da SIOPE e BDAP
2017	193.157,43	477.204,34
2018	94.156,57	331.275,98
2019	44.813,91	164.388,03

Sempre dalla consultazione della BDAP e del SIOPE emerge che l'anticipazione di tesoreria è sempre stata integralmente restituita entro la fine dell'esercizio. Tale circostanza assume rilievo nella misura in cui tale voce, compensandosi in entrata ed in uscita, non influisce in alcun modo sulla determinazione del risultato di amministrazione.

Ciò posto, si evidenzia che il punto 3.26 del principio contabile applicato concernente la contabilità finanziaria contenuto nell'allegato 4/2 del D.Lgs. n. 118 del 2011 prevede che "[l]e anticipazioni di cassa erogate dal tesoriere dell'ente sono contabilizzate nel titolo istituito appositamente per tale tipologia di entrate che, ai sensi dell'articolo all'art. 3, comma 17, della legge 350/2003, non costituiscono debito dell'ente, in quanto destinate a fronteggiare temporanee esigenze di liquidità dell'ente e destinate ad essere chiuse entro l'esercizio. Pertanto, alla data del 31 dicembre di ciascun esercizio, l'ammontare delle entrate accertate e riscosse derivanti da anticipazioni deve corrispondere all'ammontare delle spese impegnate e pagate per la chiusura delle stesse. Le entrate derivanti dalle anticipazioni di tesoreria e le corrispondenti spese riguardanti la chiusura delle anticipazioni di tesoreria sono contabilizzate nel rispetto del principio contabile generale n. 4, dell'integrità, per il quale le entrate e le spese devono essere registrate per il loro intero importo, al lordo delle correlate spese ed entrate. Al fine di consentire la contabilizzazione al lordo, il principio contabile generale della competenza finanziaria n. 16, prevede che gli

*stanziamenti riguardanti i rimborsi delle anticipazioni erogate dal tesoriere non hanno carattere autorizzatorio. Nel rendiconto generale è possibile esporre il saldo al 31 dicembre dell'anticipazione attivata al netto dei relativi rimborsi. In allegato si dà conto di tutte le movimentazioni effettuate nel corso dell'esercizio sui capitoli di entrata e di spesa riguardanti l'anticipazione evidenziando l'utilizzo medio e l'utilizzo massimo dell'anticipazione nel corso dell'anno".*

Come più volte ribadito da questa Sezione (da ultimo deliberazioni n. 139/2020/SRCPIE/PRSE e n. 166/2020/SRCPIE/PRSE), si evidenzia che l'anticipazione di tesoreria rappresenta una forma di finanziamento cui l'Ente locale può ricorrere, nel rispetto dei limiti previsti dall'art. 222 TUEL, per far fronte a momentanee esigenze di liquidità.

*È stato inoltre chiarito che "l'anticipazione di cassa è negozio caratterizzato da una causa giuridica mista nella quale si combinano la funzione di finanziamento con quella di razionalizzazione dello sfasamento temporale tra flussi di spesa e di entrata, attraverso un contratto di finanziamento a breve termine tra ente pubblico e tesoriere".*

La Corte costituzionale, con sentenza n. 188 del 2014, ha precisato che "[s]e il carattere di finanziamento a breve termine sembra ascrivere l'anticipazione di cassa alla categoria dell'indebitamento e, in quanto tale, determina il problema della sua compatibilità con l'art. 119, sesto comma, Cost., non si può disconoscere, in punto di fatto, l'esistenza nella legislazione statale di norme che autorizzano, entro specifici limiti, gli enti territoriali a ricorrere all'anticipazione (art. 222 del decreto legislativo 18 agosto 2000 n. 267, recante «Testo unico delle leggi sull'ordinamento degli enti locali» ed art. 10, comma 4, della legge 16 maggio 1970 n. 281, recante «Provvedimenti finanziari per l'attuazione delle Regioni a statuto ordinario»). Ciò deriva dal fatto che il legislatore statale – ancorché nel definire i confini della nozione di indebitamento sia vincolato ai «criteri adottati in sede europea ai fini del controllo dei disavanzi pubblici» (sentenze n. 425 del 2004) – ha cercato di conciliare, attraverso l'enunciazione di disposizioni specifiche, che in questa sede non vengono in esame, la gestione di particolari contingenze del servizio di tesoreria con il rispetto dei vincoli concordati in sede europea. Sulla base di tale bilanciamento, che non può prescindere dalle indicazioni elaborate in sede comunitaria, la causa di finanziamento dell'anticipazione è stata ritenuta compatibile col divieto di cui all'art. 119, sesto comma, Cost. nei casi in cui l'anticipazione sia di breve durata, sia rapportata a limiti ben precisi e non costituisca surrettiziamente un mezzo di copertura alternativo della spesa (principi trasposti, tra l'altro, nell'art. 3, comma 17, della richiamata legge n. 350 del 2003). In pratica, sono questi i caratteri che ne fanno «un finanziamento non comportante indebitamento»".

Ciò posto, come nel caso di specie, un ricorso costante e senza sostanziale soluzione di continuità all'anticipazione di tesoreria sconfinava in una forma (anomala) d'indebitamento, trasformando l'anticipazione in una forma di debito a medio termine in difformità dall'art. 119 della Costituzione che pone stringenti limiti in ordine all'utilizzo dell'indebitamento, con ogni conseguenza di legge.

Sul punto, si rileva, infatti, che l'Ente ha fatto ampio ricorso ad anticipazioni di tesoreria nel triennio 2017-2019, seppur per importi tendenzialmente inferiori.

La Sezione, nel prendere atto di tale contesto, rileva che il continuo ricorso all'anticipazione di tesoreria potrebbe essere un indice sintomatico di un grave squilibrio strutturale della gestione di competenza tra entrate e spese e non solamente un disallineamento temporaneo tra incassi e pagamenti, espressione, anche, della difficoltà in cui si trova l'Ente nella riscossione delle proprie entrate, come infra rappresentato.

Come si desume dalla normativa e dalla giurisprudenza sopra riportata detto istituto è da considerarsi di natura straordinaria, da utilizzare per il superamento di crisi di liquidità meramente temporanee. Conseguentemente non può divenire mezzo ordinario di gestione per il pagamento delle spese, testimonianza di una cronica sofferenza di liquidità.

Per altro verso, si evidenzia che il comma 3-bis dell'art. 187 del TUEL (comma aggiunto dall'art. 3, comma 1, lett. h), D.L. 10 ottobre 2012, n. 174, convertito, con modificazioni, dalla legge 7 dicembre 2012, n. 213) prevede che *"[l]'avanzo di amministrazione non vincolato non può essere utilizzato nel caso in cui l'ente si trovi in una delle situazioni previste dagli articoli 195 e 222, fatto salvo l'utilizzo per i provvedimenti di riequilibrio di cui all'articolo 193"*.

Per gli enti che si trovano nelle medesime situazioni, il comma 2-ter dell'art. 166 del D.Lgs. n. 267 del 2000 (aggiunto dall'art. 3, comma 1, lett. g), del D.L. 10 ottobre 2012, n. 174, convertito, con modificazioni, dalla legge 7 dicembre 2012, n. 213) prevede, inoltre, l'incremento dallo 0,30 allo 0,45 per cento del totale delle spese correnti inizialmente previste in bilancio per la formazione del fondo di riserva disciplinato dal primo comma del medesimo articolo, da iscrivere nella missione *"Fondi e Accantonamenti"*, all'interno del programma *"Fondo di riserva"*.

Ipotesi che trovano applicazione nel caso di specie.

La Sezione invita, pertanto, l'Ente ad adottare le misure organizzative necessarie per superare la crisi di liquidità in atto e ripristinare le condizioni di una sana e regolare gestione della cassa, fermo restando il divieto all'utilizzo dell'avanzo di amministrazione non vincolato nei termini indicati dal menzionato comma 3-bis dell'art. 187 del TUEL e l'obbligo di un maggior stanziamento in bilancio per il fondo di riserva previsto dall'art. 166 del TUEL.

## 2. Capacità di riscossione

Dal prospetto riepilogativo delle entrate tratto da BDAP, emerge che l'Ente, al 31 dicembre 2017, ha accumulato residui attivi per l'importo complessivo di euro 574.878,01, di cui euro 254.338,62 formati nell'anno di competenza ed euro 320.539,39 provenienti dagli esercizi precedenti.

Nell'anno 2018, sempre al 31 dicembre, i residui attivi nel totale ammontano ad euro 558.654,02, di cui euro 269.646,06 dell'esercizio di competenza ed euro 289.007,96 provenienti dagli esercizi precedenti.

Sul fronte della riscossione emerge che, nell'anno 2017, la capacità di riscossione complessiva è pari al 75,55%, con una capacità di riscossione in conto residui pari al 39,60% (riscossi euro 210.576,07 a fronte di residui iniziali di euro 532.399,23).

Per l'anno 2018 la capacità di riscossione complessiva è pari al 75,89%, con una capacità di riscossione in conto residui che sale al 51,33% (riscossi euro 295.105,74 a fronte di residui iniziali di euro 574.878,01).

Con specifico riguardo alle entrate dei titoli 1 e 3, i dati della riscossione in conto residui sono:

- per il titolo 1:
  - . nel 2017, a fronte di residui iniziali pari ad euro 337.609,17, sono stati riscossi euro 141.646,53, per una percentuale pari al 41,96%;
  - . nel 2018, a fronte di residui iniziali pari ad euro 334.470,91, sono stati riscossi euro 141.178,65, per una percentuale pari al 42,21%;
- per il titolo 3:
  - . nel 2017, a fronte di residui iniziali pari ad euro 43.792,37, sono stati riscossi euro 34.620,36, per una percentuale pari al 79,06%;
  - . nel 2018, a fronte di residui iniziali pari ad euro 91.529,66, sono stati riscossi euro 66.043,16, per una percentuale pari al 72,15%.

Da tali dati emerge una capacità di riscossione in conto residui del titolo 1 piuttosto contenuta in ordine alla quale l'Organo di revisione ha rilevato:

- con la relazione sullo schema di rendiconto dell'anno 2017 (vgs. pag. 29), la *"necessità di provvedere ad una corretta gestione dei residui attivi inviando ai contribuenti/debitori lettere di sollecito dei pagamenti, invitando gli stessi al ravvedimento operoso delle somme da versare provvedendo se del caso a stipulare idonei piani di rateizzazione. In caso di persistente mancanza di pagamento provvedere agli accertamenti dovuti e successivamente al recupero coattivo del credito. In mancanza di tali azioni la situazione*

*di cassa dell'Ente mostrerà nel 2018 un significativo peggioramento che potrà portare anche al mancato rispetto degli impegni finanziari assunti";*

- con la relazione sullo schema di rendiconto dell'anno 2018 (vgs. pag. 21) la necessità per l'Ente di *"passare alla riscossione coattiva con immediatezza l'anno 2015 già predisposto e deve provvedere ad emettere in breve gli accertamenti per l'anno 2016 e 2017. Da tali attività potrebbero derivare nuove risorse importantissime per l'Ente che eviterebbe il ricorso all'anticipazione di cassa".*

Ciò posto, l'Ente è stato invitato a fornire esaustivi elementi di conoscenza in merito alle criticità emerse nella gestione dell'attività di riscossione, indicando le iniziative assunte per il superamento delle stesse ed i risultati conseguiti fornendo i dati della riscossione nell'anno 2019.

Al riguardo, in sede istruttoria, l'Ente ha fornito i dati in ordine ai controlli effettuati sui versamenti di IMU 2012-2016 e TARI 2014 ed ha specificato che, nel 2017, sono stati emessi ruoli coattivi per i seguenti importi:

- ICI 2009-2011 per complessivi euro 1.827,00;
- IMU 2012 - 2014 per complessivi euro 17.937,00;
- TARES 2013 per complessivi euro 24.706,00.

Nell'anno 2018, invece, sono stati emessi ruoli coattivi per i seguenti importi:

- IMU 2012-2014 e TASI anno 2014 rispettivamente per complessivi euro 9.482,00 ed euro 717,00;
- ICI 2011 per complessivi euro 1.048,00;
- TARI 2014 per complessivi euro 23.198,00.

Come indicato al punto 1., l'Ente ha poi specificato che *"[l]a situazione attualmente non è migliorata molto, ci sono difficoltà negli incassi dei tributi che quest'anno, con i problemi legati all'emergenza COVID -19 è ulteriormente peggiorata".*

In merito all'attività di riscossione è stato rappresentato che *"[i] ruoli coattivi sono affidati all'Agenzia delle entrate riscossione ma non si rilevano incassi rilevanti e alcuni giacciono da anni con pochi recuperi",* mentre sarebbe *"di prossima scadenza il bando emesso dall'Unione Montana Valle Susa per l'affidamento in concessione del servizio di riscossione forzata di tutte le entrate tributarie e patrimoniali del quale beneficerà anche questo Ente".*

Infine, è stato comunicato che per l'anno 2019 la capacità di riscossione complessiva è pari al 72,41%, con una capacità di riscossione in conto residui del 37,28%, in sensibile peggioramento rispetto al dato dell'anno 2018 (51,33%).

Dalla consultazione dei dati tratti dalla BDAP, in particolare, è emerso che la capacità di riscossione in conto residui delle entrate del titolo 1 è del 34,95% (riscossi euro 130.357,41

a fronte di residui iniziali di euro 372.970,72), in peggioramento rispetto al dato dell'anno 2018 (42,21%).

Peggiora anche la capacità di riscossione in conto residui del titolo 3 che passa dal 72,15% del 2018 al 35,51% del 2019, sebbene gli importi siano più contenuti (riscossi euro 23.006,68 a fronte di residui iniziali di euro 64.782,6).

Nel complesso, la Sezione rileva un tendenziale peggioramento della capacità di riscossione dei residui attivi relativi alle entrate dei titoli 1 che, nell'anno 2019, presenta percentuali ancora più contenute rispetto all'anno 2018. In peggioramento anche la riscossione del titolo 3, sebbene per importi più contenuti.

Nel prendere atto di quanto rappresentato in ordine all'attività di riscossione posta in essere negli anni 2017 e 2018, desta preoccupazione l'andamento delle riscossioni tenendo conto dei dati dell'anno 2019, senza sottacere che, come anticipato dall'Ente, i dati dell'anno 2020 si prospettano altrettanto critici in ragione delle conseguenze dell'emergenza epidemiologica da Covid-19.

Nel riconoscere come la pandemia possa avere effettivamente inciso sulla possibilità per l'Ente di riscuotere le proprie entrate, occorre rilevare che l'istruttoria ha avuto ad oggetto annualità pregresse (2017 e 2018) per le quali già si riscontrano difficoltà i cui effetti hanno trovato chiara espressione nella necessità di ricorrere all'anticipazione di tesoreria nei termini indicati al punto 1.

Ad ogni modo, per tale criticità si rende necessario che l'Ente adotti ogni misura organizzativa necessaria ad implementare la propria capacità di riscossione al fine di realizzare le entrate che hanno dato copertura alle spese sostenute dall'Ente nei relativi esercizi di riferimento qualora non adeguatamente sterilizzate con l'accantonamento di risorse al fondo crediti di dubbia esigibilità per cui si rinvia al successivo punto 3.

Il reiterarsi di tale situazione, per altro verso, può generare, prospetticamente, un aggravamento della sofferenza di liquidità già in atto, con la necessità di sopportarne gli ulteriori oneri.

Con specifico riguardo alle entrate di natura tributaria è bene evidenziare, peraltro, l'esigenza di preservare le condizioni di equità fiscale che impongono di far gravare l'onere della spesa pubblica sull'intera comunità amministrata, fermo restando il principio di capacità contributiva sancito dall'art. 53 della Costituzione.

In ordine poi all'esigenza di preservare gli equilibri di bilancio, si rammenta che il tendenziale peggioramento della capacità di riscossione comporta l'esigenza di effettuare sempre maggiori accantonamenti nel fondo crediti di dubbia esigibilità da calcolare sulla base dei

criteri indicati dal punto 3.3. del principio contabile applicato concernente la contabilità finanziaria contenuto nell'allegato 4/2 del D.Lgs. n. 118 del 2011.

L'esigenza di dover provvedere a sempre maggiori accantonamenti comporta, di riflesso, una progressiva riduzione dei margini di azione dell'Ente nello svolgimento delle proprie funzioni, a discapito dei servizi da rendere alla comunità e del buon funzionamento della struttura organizzativa.

Dal punto di vista contabile, per altro verso, si rammenta che il richiamato principio contabile, al punto 9.1., precisa che *"[t]rascorsi tre anni dalla scadenza di un credito di dubbia e difficile esazione non riscosso, il responsabile del servizio competente alla gestione dell'entrata valuta l'opportunità di operare lo stralcio di tale credito dal conto del bilancio, riducendo di pari importo il fondo crediti di dubbia esigibilità accantonato nel risultato di amministrazione. In tale occasione, ai fini della contabilità economico patrimoniale, il responsabile finanziario valuta la necessità di adeguare il fondo svalutazione crediti accantonato in contabilità economico patrimoniale (che pertanto può presentare un importo maggiore della quota accantonata nel risultato di amministrazione) e di riclassificare il credito nello stato patrimoniale. Al fine di rendere possibile seguire l'evoluzione delle attività di esazione affidate a terzi e di procedere alla loro definitiva cancellazione una volta che sia stata dimostrata l'oggettiva impossibilità della loro realizzazione parziale o totale, è opportuno che i crediti riconosciuti di dubbia o difficile esazione, stralciati dalle scritture finanziarie, siano identificati negli elenchi allegati al rendiconto annuale indicando il loro ammontare complessivo. Considerato che, a seguito dell'adozione a regime del principio della competenza finanziaria cd. potenziata, i residui sono interamente costituiti da obbligazioni scadute, con riferimento a tali crediti è necessario attivare le azioni di recupero mediante procedure coattive. I crediti formalmente riconosciuti assolutamente inesigibili o insussistenti per l'avvenuta legale estinzione (prescrizione) o per indebito o erroneo accertamento del credito sono definitivamente eliminati dalle scritture e dai documenti di bilancio attraverso la delibera di riaccertamento dei residui. Il riconoscimento formale dell'assoluta inesigibilità o insussistenza dei crediti deve essere adeguatamente motivato attraverso l'analitica descrizione delle procedure seguite per la realizzazione dei crediti prima della loro eliminazione totale o parziale, o indicando le ragioni che hanno condotto alla maturazione della prescrizione, rimanendo fermo l'obbligo di attivare ogni possibile azione finalizzata ad adottare le soluzioni organizzative necessarie per evitare il ripetersi delle suddette fattispecie"*.

Ciò posto, la Sezione invita l'Ente, per un verso, a monitorare con attenzione l'andamento dei residui attivi la cui gestione deve essere improntata al rispetto dei richiamati principi

contabili e, per altro verso, a monitorare con attenzione l'efficacia delle misure già adottate e ad assumerne di ulteriori qualora necessarie a potenziare l'effettività e l'efficacia della capacità di riscossione delle entrate proprie per le quali, allo stato, si rilevano percentuali piuttosto contenute ed in tendenziale peggioramento.

### 3. Fondo crediti di dubbia esigibilità (FCDE)

Quanto emerso dai punti 1. e 2. impone una riflessione sulla congruità del FCDE accantonato dall'Ente negli esercizi oggetto di controllo.

Nell'anno 2017 il risultato di amministrazione conseguito è di euro 175.499,80, di cui l'importo di euro 53.524,97 è stato accantonato come FCDE.

La parte disponibile del risultato di amministrazione, al netto della parte accantonata, vincolata e destinata agli investimenti, è pari ad euro 9.354,20.

Nella relazione sullo schema di rendiconto (vgs. pag. 16) l'Organo di revisione ha specificato che il FCDE è stato determinato con il metodo semplificato, fornendo i dati riepilogati nella seguente tabella.

FCDE nel risultato di amministrazione al 1/1/2017	46.131,06
FCDE accantonato nel bilancio di previsione 2017	13.000,00
FCDE a rendiconto	59.131,06

L'importo indicato dal Revisore (euro 59.131,06) è leggermente superiore all'importo effettivamente accantonato a rendiconto (euro 53.524,97).

Per altro verso è stato rilevato che, nel prospetto rappresentativo della composizione del FCDE, l'Ente ha indicato un importo minimo di euro 160.312,08, ben superiore all'importo accantonato.

Nell'anno 2018 il risultato di amministrazione conseguito è di euro 282.512,97, di cui l'importo di euro 55.620,65 è stato accantonato come FCDE.

La parte disponibile del risultato di amministrazione, al netto della parte accantonata, vincolata e destinata agli investimenti, è pari ad euro 76.313,53.

Nella relazione sullo schema di rendiconto (vgs. pag. 10) l'Organo di revisione ha affermato che il FCDE è stato determinato con il metodo ordinario, specificando che il FCDE accantonato a rendiconto *"ammonta a complessivi euro 55.620,65 pari all'11,03% dei residui attivi"*.

L'importo accantonato, nel 2018, è pari all'importo minimo del fondo indicato dall'Ente nel prospetto rappresentativo della composizione del FCDE.

Ciò posto, si invita l'Ente è stato invitato a:

- indicare il metodo effettivamente adottato nell'anno 2017 per la determinazione del FCDE, specificando le ragioni della differenza di importo tra il fondo effettivamente accantonato (euro 53.524,97) ed il fondo indicato dall'Organo di revisione nella propria relazione (euro 59.131,06);
- specificare il motivo della sensibile riduzione dell'importo minimo del FCDE indicato nel relativo prospetto allegato al rendiconto dell'anno 2018 (pari ad euro 55.620,65) rispetto all'importo minimo indicato nel relativo prospetto allegato al rendiconto dell'anno 2017 (pari ad euro 160.312,08). Tale differenza non sembrerebbe giustificata dai dati della riscossione indicati al punto 2;
- fornire dimostrazione della congruità del FCDE accantonato nell'anno 2018 sulla base dei criteri indicati al punto 3.3. dell'allegato 4/2 del D.Lgs. n. 118 del 2011, inviando i relativi prospetti di calcolo analitico utilizzati per la determinazione del fondo sulla base della media delle riscossioni del quinquennio precedente.

Al riguardo l'Ente ha, in primo luogo, chiarito che la differenza tra il FCDE indicato dal revisore (euro 59.131,06) ed il fondo effettivamente accantonato di euro 53.524,97 deriva da un riconteggio elaborato sugli importi a residuo.

Chiarita tale discrasia, viene specificato che, nell'anno 2017, all'importo accantonato come FCDE deve essere aggiunto l'ulteriore importo di euro 51.602,06 per il quale è stato apposto un formale vincolo derivante da *"ruoli coattivi emessi da alcuni anni i cui importi sono stati mantenuti a residuo ma il cui totale è stato vincolato nell'avanzo di amministrazione in quanto trattasi di importi per i quali non è certa la riscossione al 100%"*.

Ne consegue che, per l'anno 2017, la parte di avanzo non utilizzabile è di "€. 53.524,97 + vincoli attribuiti dall'Ente €. 51.602,06 = €. 105.127,03 mentre il FCDE calcolato con il metodo normalizzato ammonterebbe ad euro 160.312,08" sulla base di apposito prospetto fornito in sede istruttoria.

Analoga situazione viene prospettata per l'anno 2018, in relazione al quale viene specificato che all'importo di euro 55.620,65 accantonato come FCDE deve aggiungersi l'importo di euro 93.913,30 sempre quale vincolo formalmente attribuito dall'Ente e derivante da *"ruoli coattivi emessi da alcuni anni i cui importi sono stati mantenuti a residuo ma il cui totale è stato vincolato nell'avanzo di amministrazione in quanto trattasi di importi per i quali non è certa la riscossione al 100%"*.

Ne consegue che, per l'anno 2018, la parte di avanzo non utilizzabile è di "€. 55.620,65 + €. 93.913,30 = €. 149.533,95 mentre il FCDE calcolato con il metodo normalizzato

*ammonterebbe ad euro 205.086,24"* sulla base di apposito prospetto fornito in sede istruttoria.

Dalla risposta fornita emergono una serie di criticità di seguito riepilogate.

In primo luogo, si evidenzia che l'Ente, sebbene siano stati espressamente richiesti, non ha inviato i prospetti di calcolo analitico utilizzati per la determinazione del fondo sulla base della media delle riscossioni del quinquennio precedente, ma si è limitato a inviare gli allegati c) al rendiconto degli anni 2017 e 2018 già disponibili nella BDAP.

In ordine a tali prospetti, peraltro, si rileva che per l'anno 2018 è stato prodotto un allegato c) diverso da quello estratto dalla Sezione dalla BDAP.

Il prospetto prodotto dall'Ente in sede istruttoria, infatti, riporta un importo minimo del FCDE di euro 205.086,24, in luogo dell'importo di euro 55.620,65 indicato nell'allegato c) estratto dalla BDAP.

Tale sensibile differenza sebbene, per un verso, fornisca risposta al dubbio manifestato in ordine alla drastica riduzione dell'importo minimo del FCDE rispetto a quello indicato nell'anno 2017 (per euro 160.312,08), per altro verso denota una certa confusione nella gestione dei calcoli per la determinazione del fondo o, quanto meno, una certa incuria nell'alimentazione della BDAP dal momento che dalla stessa è stato tratto un allegato c) diverso da quello ora fornito dall'Ente.

Su tale specifico aspetto, la Sezione, nell'accertare una non corretta alimentazione della BDAP con riguardo al prospetto di determinazione del FCDE, rammenta che, come chiarito dalla Sezione delle Autonomie con la deliberazione n. 09/SEZAUT/2020/INPR del 19 maggio 2020, nella prospettiva dell'amministrazione digitale, occorre tendere all'obiettivo di piena conformità dei dati inseriti nelle banche dati con i documenti prodotti dai *software* gestionali dei singoli enti e che sono oggetto di approvazione da parte degli organi di governo e consiliari.

Al riguardo viene ricordato anche che rientra tra i compiti dell'Organo di revisione verificare la coerenza tra i dati attestati nel rendiconto approvato dal Consiglio comunale con quelli trasmessi alla BDAP.

Chiarito tale aspetto, si rileva, nell'insieme una non corretta rappresentazione delle quote di risultato di amministrazione da destinare alla copertura del rischio derivante dalla mancata esigibilità delle entrate.

Dalla risposta dell'Ente, infatti, emerge che, oltre ad accantonare una quota come FCDE, è stato apposto un vincolo per importi relativi ai ruoli coattivi emessi e non ancora riscossi.

Tale soluzione non è contabilmente corretta e fornisce un quadro non veritiero della situazione finanziaria dell'Ente, seppur nella sostanza eviti che nella quota disponibile del

risultato di amministrazione possano confluire risorse prive di una realistica copertura finanziaria.

In argomento è necessario richiamare la distinzione che intercorre tra fondi accantonati e fondi vincolati.

In primo luogo, si evidenzia che il comma 3-ter dell'art. 187 del D.Lgs. n. 267 del 2000 (comma aggiunto dall'art. 74, comma 1, n. 31), lett. c), del D.Lgs. 23 giugno 2011, n. 118, aggiunto dall'art. 1, comma 1, lett. aa), D.Lgs. 10 agosto 2014, n. 126) disciplina i vincoli da apporre al risultato di amministrazione.

Nello specifico, tale comma prevede che “[c]ostituiscono quota vincolata del risultato di amministrazione le entrate accertate e le corrispondenti economie di bilancio:

a) nei casi in cui la legge o i principi contabili generali e applicati individuano un vincolo di specifica destinazione dell'entrata alla spesa;

b) derivanti da mutui e finanziamenti contratti per il finanziamento di investimenti determinati;

c) derivanti da trasferimenti erogati a favore dell'ente per una specifica destinazione determinata;

d) derivanti da entrate accertate straordinarie, non aventi natura ricorrente, cui l'amministrazione ha formalmente attribuito una specifica destinazione. È possibile attribuire un vincolo di destinazione alle entrate straordinarie non aventi natura ricorrente solo se l'ente non ha rinviato la copertura del disavanzo di amministrazione negli esercizi successivi e ha provveduto nel corso dell'esercizio alla copertura di tutti gli eventuali debiti fuori bilancio, compresi quelli di cui all'art. 193.

*L'indicazione del vincolo nel risultato di amministrazione per le entrate vincolate 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”.*

Dal tenore letterale delle predette norme emerge con evidenza come la difficile esigibilità delle entrate per cui sono stati emessi ruoli coattivi non rientra in nessuna delle predette ipotesi.

La non corretta soluzione contabile adottata dall'Ente, peraltro, è dimostrata dall'ultimo periodo del citato comma, laddove viene specificato, che occorre sospendere l'apposizione di vincoli derivanti da entrate ancora non riscosse e ricomprese nel FCDE. Norma che persegue l'intento di evitare una duplicazione nel computo di risorse sia nel FCDE che nella parte vincolata, a discapito di una veritiera rappresentazione della quota disponibile del risultato di amministrazione.

Per altro verso, non è superfluo evidenziare come non sia assolutamente indifferente l'allocazione di risorse nella quota accantonata ovvero nella quota vincolata.

Sul punto si richiama quanto indicato nei punti da 9.2.8 a 9.2.12 del principio contabile applicato concernente la contabilità finanziaria esteso nell'allegato 4/2 del D.Lgs. n. 118 del 2011.

Da tale principio emerge con chiarezza la distinzione che intercorre fra fondi liberi, vincolati, accantonati e destinati agli investimenti.

Per quel che rileva nel presente contesto, il principio chiarisce che i fondi accantonati costituiscono la necessaria copertura da passività potenziali che possono derivare dalla mancata riscossione di entrate (FCDE), dalla soccombenza in sede contenziosa ovvero da altri rischi individuati dall'Ente in applicazione del principio di prudenza. Tali accantonamenti, pertanto, rappresentano la dovuta misura volta ad evitare che entrate ancora da riscuotere o passività potenziali derivanti da gestioni pregresse confluiscono nella quota disponibile dell'avanzo di amministrazione che, qualora utilizzato in futuri esercizi, andrebbe a costituire uno strumento di copertura di spesa di incerta realizzazione, in pregiudizio dei complessivi equilibri economico-finanziari.

Per tali ragioni i richiamati principi contabili chiariscono che “[I]e quote accantonate del risultato di amministrazione sono utilizzabili solo a seguito del verificarsi dei rischi per i quali sono stati accantonati. Quando si accerta che la spesa potenziale non può più verificarsi, la corrispondente quota del risultato di amministrazione è liberata dal vincolo”.

Diversa è la funzione svolta dalle quote vincolate che, come emerge con chiarezza dal richiamato comma 3-ter dell'art. 187 del TUEL sono da ricondurre, essenzialmente, alla necessità di evitare che risorse realizzate dall'Ente e non ricomprese nel FCDE non confluiscono nella quota disponibile del risultato di amministrazione essendo le stesse destinate alla copertura di specifiche spese sulla base di vincoli derivanti dalle ipotesi indicate nel menzionato comma.

Ne consegue che l'aver ricompreso le entrate derivanti da ruoli coattivi nell'ambito della quota vincolata costituisce un evidente erronea applicazione dei predetti principi contabili da cui consegue una non corretta rappresentazione del risultato di amministrazione, dovendo tali entrate confluire nella quota accantonata in quanto riconducibili al rischio di mancata riscossione di entrate di difficile esazione. Più propriamente, tali entrate devono essere considerate nell'ambito della determinazione del FCDE sulla base delle norme e dei principi contabili di seguito esposti.

In argomento, occorre in primo luogo evidenziare che dal quadro d'assieme fornito dall'Ente, pur tenendo conto delle quote impropriamente vincolate (in luogo del loro accantonamento),

si rilevano comunque criticità sulla congruità delle somme complessivamente dedicate alla copertura del rischio di inesigibilità delle entrate dal momento che, sia nell'anno 2017 che nell'anno 2018, tali somme sono complessivamente di importo inferiore a quello minimo determinato dall'Ente.

La seguente tabella pone a raffronto, per gli anni 2017 e 2018, il FCDE accantonato, l'importo minimo del fondo indicato nell'allegato c) al rendiconto (per l'anno 2018 si considerano i valori forniti dall'Ente in sede istruttoria), la quota vincolata relativa ai ruoli coattivi, la differenza tra il totale delle somme dedicate al rischio di inesigibilità delle entrate e l'importo minimo del fondo (vedi colonna "Differenza"), nonché la quota disponibile del risultato di amministrazione.

	<b>FCDE accantonato</b>	<b>Quota vincolata per ruoli coattivi</b>	<b>Importo minimo del FCDE</b>	<b>Differenza</b>	<b>Quota disponibile del R.A.</b>
	A	B	C	D=A+B-C	E
<b>2017</b>	53.524,97	51.602,06	160.312,08	-55.185,05	9.354,2
<b>2018</b>	55.620,65	93.913,30	205.086,24	-55.552,29	76.313,53

Dalla predetta tabella, pur considerando i vincoli attribuiti dall'Ente per le entrate oggetto di riscossione coattiva mediante ruolo, emerge con evidenza l'insufficienza delle risorse complessivamente dedicate a salvaguardare gli equilibri di bilancio dal rischio connesso alla difficile riscossione delle entrate.

Per l'anno 2017 emerge, peraltro, una condizione di potenziale disavanzo dal momento che l'importo differenziale rispetto al valore minimo da attribuire al FCDE non trova copertura nella quota disponibile del risultato di amministrazione.

Sul punto si rammenta che il primo comma dell'art. 187 del D.Lgs. n. 267 del 2000, tra l'altro, prevede che "[n]el 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 se stante nel primo esercizio del bilancio di previsione secondo le modalità previste dall'art. 188".

Ad ogni modo, occorre precisare che per tale esercizio, sulla base di quanto affermato dall'organo di revisione nella relazione sullo schema di rendiconto, l'Ente si è avvalso della possibilità di determinare il FCDE secondo il metodo semplificato indicato al punto 3.3. dell'allegato 4/2.

Tale situazione, tuttavia, non emerge nell'anno 2018 per il quale la quota disponibile dell'avanzo di amministrazione copre l'importo dell'ulteriore quota di FCDE che l'Ente avrebbe dovuto accantonare.

La medesima criticità, ad ogni modo, non sembra riguardare verosimilmente anche l'anno 2019 in merito al quale la Sezione pone comunque ogni più ampia riserva di esame nel suo complesso.

Dalla prima lettura dei dati di rendiconto tratti dalla BDAP, tuttavia, emerge che l'Ente ha accantonato un FCDE dell'importo di euro 156.482,03, sensibilmente inferiore all'importo minimo indicato nell'allegato c) in euro 266.503,30. Nella composizione del risultato di amministrazione, ad ogni modo, compaiono vincoli formalmente attribuiti dall'Ente per euro 118.919,09.

Qualora quest'ultima voce, come per gli anni 2017 e 2018, si riferisse ad entrate a rischio di esigibilità perché oggetto di riscossione coattiva mediante iscrizione a ruolo, nel complesso le somme dedicate alla gestione del rischio connesso all'esigibilità delle entrate ammonterebbe complessivamente ad euro 275.401,12; importo superiore all'indicato importo minimo del FCDE determinato dall'Ente.

Nel precisare che sul punto la Sezione non è, allo stato, nelle condizioni di accertare tale contesto non disponendo di dati certi con riguardo alla composizione della quota di risultato di amministrazione vincolata dall'Ente, resta fermo il fatto che anche per l'anno 2019 l'accantonamento del FCDE è avvenuto per un importo inferiore al valore minimo indicato nel più volte richiamato allegato c) al rendiconto.

Sulla base delle menzionate circostanze di fatto, la Sezione accerta, per gli anni 2017 e 2018, nei termini in precedenza esposti, un non adeguato accantonamento di risorse correlate al rischio di inesigibilità delle entrate.

In argomento la Sezione richiama i principi già ampiamente affermati in precedenti pronunce (*ex multis* deliberazione 129/2020/SRCPIE/PRSE) evidenziando che l'accantonamento al FCDE ha la precipua finalità di evitare che spese esigibili siano finanziate da entrate di dubbia esigibilità.

Il FCDE costituisce *"uno strumento contabile preordinato a garantire gli equilibri di bilancio attraverso la preventiva sterilizzazione di una certa quantità di risorse necessarie a bilanciare sopravvenienze che possano pregiudicarne il mantenimento durante la gestione. La previsione di dette poste deve essere congrua per due ragioni: da un lato affinché la copertura del rischio sia efficacemente realizzata, dall'altro affinché lo stanziamento in bilancio non sottragga alla gestione risorse in misura superiore al necessario"* (cfr. 09/SEZAUT/2016/INPR del 18 marzo 2016).

In questo senso, il principio sopra citato stabilisce che *"sono accertate per l'intero importo del credito anche le entrate di dubbia e difficile esazione, per le quali non è certa la riscossione integrale, quali le sanzioni amministrative al codice della strada, gli oneri di*

*urbanizzazione, i proventi derivanti dalla lotta all'evasione, ecc..",* ma per evitare che entrate di dubbia esigibilità possano finanziare spese esigibili, a bilancio di previsione, è stanziata un'apposita posta contabile, denominata "accantonamento al FCDE" (che non è oggetto di impegno e genera un'economia di bilancio), mentre, a consuntivo, una quota di risultato di amministrazione è accantonata al FCDE.

L'analisi dei dati contabili effettuata nel corso dell'istruttoria ha evidenziato come l'Ente, pur considerando i vincoli impropriamente apposti in luogo dell'accantonamento, abbia accantonato per gli anni 2017 e 2018 un fondo inferiore all'importo minimo del fondo indicato nell'allegato c).

Al riguardo la Sezione prende comunque atto che nell'anno 2017, stando a quanto indicato dall'Organo di revisione nella relazione sullo schema di rendiconto, l'Ente si sarebbe avvalso della facoltà di determinare il FCDE utilizzando il criterio semplificato previsto dal punto 3.3. dell'allegato 4/2 del D.Lgs. n. 118 del 2011. Scelta che, tuttavia, considerati i dati della riscossione, non risponde ai canoni della prudenza.

Effettuata tale puntualizzazione che non riguarda anche l'anno 2018 (per il quale è stato adottato, seppur in maniera non corretta, il metodo ordinario), nel complesso la Sezione rileva che dai dati in precedenza rappresentati, da leggere in correlazione ai dati della riscossione indicati al punto 2., emergono dubbi sulla congruità del FCDE accantonato dall'Ente; dubbi che investono anche la determinazione del FCDE in sede di rendiconto dell'anno 2019 per il quale si ripropone la criticità relativa all'accantonamento di un fondo inferiore a quello minimo determinato dallo stesso Ente.

In argomento, si rammenta che il principio contabile applicato concernente la contabilità finanziaria contenuto nell'allegato 4/2 del D. Lgs. n. 118 del 2011 prevede che "*[i]n occasione della redazione del rendiconto è verificata la congruità del fondo crediti di dubbia esigibilità accantonata nel risultato di amministrazione, facendo riferimento all'importo complessivo dei residui attivi, sia di competenza dell'esercizio cui si riferisce il rendiconto, sia degli esercizi precedenti*".

Il menzionato principio contabile, al punto 3.3 prevede che: "*[p]er i crediti di dubbia e difficile esazione accertati nell'esercizio è effettuato un accantonamento al fondo crediti di dubbia esigibilità, vincolando una quota dell'avanzo di amministrazione. A tal fine è stanziata nel bilancio di previsione una apposita posta contabile, denominata 'Accantonamento al fondo crediti di dubbia esigibilità' il cui ammontare è determinato in considerazione della dimensione degli stanziamenti relativi ai crediti che si prevede si formeranno nell'esercizio, della loro natura e dell'andamento del fenomeno negli ultimi cinque esercizi precedenti (la media del rapporto tra incassi e accertamenti per ciascuna tipologia di entrata)*".

Nell'esempio n. 5 lo stesso principio contabile prevede che *"[i]n occasione della redazione del rendiconto è verificata la congruità del fondo crediti di dubbia esigibilità accantonata nel risultato di amministrazione, facendo riferimento all'importo complessivo dei residui attivi, sia di competenza dell'esercizio cui si riferisce il rendiconto, sia degli esercizi precedenti"*.

Secondo il medesimo principio, a consuntivo, la quantificazione della quota di risultato di amministrazione accantonata al FCDE è determinata applicando *"all'importo complessivo dei residui attivi, sia di competenza dell'esercizio cui si riferisce il rendiconto, sia degli esercizi precedenti"*, il complemento a 100 della media del rapporto tra incassi in conto residui e importo dei residui attivi all'inizio di ogni anno degli ultimi cinque esercizi.

Per altro verso, la Sezione evidenzia che la non corretta determinazione del FCDE secondo i criteri indicati dal menzionato principio contabile, influisce sulla quantificazione della quota disponibile del risultato di amministrazione.

Il comma 1, dell'art. 187 del D.Lgs. n. 267 del 2000 prevede, infatti, che:

*"[n]el 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 se stante nel primo esercizio del bilancio di previsione secondo le modalità previste dall'art. 188"*.

Se è pur vero che il principio contabile sopra riportato stabilisce nell'esempio 5 che spetta al Comune *"individuare le categorie di entrate stanziare che possono dare luogo a crediti di dubbia e difficile esazione. La scelta del livello di analisi è lasciata al singolo ente, il quale può decidere di fare riferimento alle tipologie o di scendere ad un maggiore livello di analisi, costituito dalle categorie, o dai capitoli"*, la scelta deve essere conforme ai postulati generali previsti dal D.Lgs. n. 118 del 2011, tra i quali i postulati della prudenza e della veridicità.

Ciò posto, nel rilevare la non corretta quantificazione del FCDE (nel 2018, sebbene sia stato adottato il metodo di calcolo ordinario, il fondo è inferiore al valore minimo determinato dallo stesso Ente), la Sezione, pur considerando che nel caso specifico, come in precedenza dimostrato, non vi sono elementi per ritenere che nell'anno 2018 (a differenza che nell'anno 2017) si sia generato un disavanzo di amministrazione, richiama l'Ente sulla necessità di attenersi ai menzionati criteri per la determinazione del FCDE da accantonare in bilancio ed in sede di rendiconto nel rispetto dell'art. 167 del D.Lgs. n. 267 del 2000 e dei correlati principi contabili al fine di preservare gli equilibri finanziari ed assicurare una sana gestione economico-finanziaria.

La non corretta determinazione del FCDE, peraltro, ai sensi del richiamato principio contabile (punto 3.3. dell'allegato 4/2 del D.Lgs. n. 118 del 2011) preclude l'utilizzo dell'avanzo di amministrazione. Tale indicazione costituisce un'importante specificazione volta ad evitare

che la spesa programmata in sede di bilancio possa trovare copertura con quote di risultato di amministrazione prive di reale copertura finanziaria in quanto derivanti da entrate di difficile esigibilità non adeguatamente sterilizzate con il FCDE.

Ciò posto, la Sezione, nel ritenere non congruo il FCDE accantonato nell'anno 2018, in considerazione del principio di continuità del bilancio tra gli esercizi finanziari, invita l'Ente a verificare la congruità di tale fondo nell'ultimo rendiconto approvato, relativo all'esercizio 2019, tenendo conto dei principi contabili sopra riepilogati e contenuti nel punto 3.3. dell'allegato 4/2 del D.Lgs. n. 118 del 2011, e a provvedere, al verificarsi dei relativi presupposti, alla rettifica del prospetto del risultato di amministrazione ed alle conseguenti modifiche dei dati inseriti nella BDAP.

\*\*\* \*\*

Alla luce di tutto quanto sin qui esposto, questa Corte ritiene necessario segnalare le criticità rilevate al fine di evitare che la loro mancata correzione possa causare nel tempo una gestione non economica delle risorse ovvero situazioni di squilibrio. Si ritiene, peraltro, sufficiente e congruo riservarsi le verifiche sull'osservanza delle predette indicazioni nell'ambito delle successive procedure ordinarie di controllo che verranno continuamente svolte dalla Sezione sui principali documenti contabili dell'ente. Resta fermo l'obbligo di riesame delle suddette criticità da parte dell'Amministrazione, al fine di un compiuto ripristino della regolarità amministrativa e contabile (Corte Cost. n. 198/2012).

#### **P.Q.M.**

La Corte dei conti, Sezione regionale di controllo per la Regione Piemonte, nei termini e con le considerazioni esplicitate nella parte motiva:

#### **ACCERTA**

- per gli anni 2017 e 2018 il ripetuto utilizzo di anticipazione di tesoreria, reiteratasi nell'anno 2019 seppur per importi inferiori;
- per gli anni 2017 e 2018 un progressivo peggioramento della capacità di riscossione in conto residui soprattutto delle entrate del titolo 1, confermato dai dati di rendiconto dell'anno 2019;
- per l'anno 2018 l'erroneo inserimento dei dati nella Banca dati delle amministrazioni pubbliche con riguardo al prospetto di determinazione del fondo crediti di dubbia esigibilità;

- per gli anni 2017 e 2018 una non corretta rappresentazione del risultato di amministrazione per l'erronea applicazione dei principi contabili che disciplinano la distinzione fra fondi accantonati e fondi vincolati;
- per l'anno 2017 la non rispondenza ai canoni della prudenza della scelta di determinare il fondo crediti di dubbia esigibilità utilizzando il metodo semplificato;
- per l'anno 2018 la non congruità del fondo crediti di dubbia esigibilità, accantonato per importi inferiori ai valori minimi determinati dallo stesso ente;

### **DISPONE**

che l'Ente provveda a verificare la congruità fondo crediti di dubbia esigibilità accantonato nell'ultimo rendiconto approvato, relativo all'esercizio 2019, tenendo conto dei principi contabili riepilogati in motivazione e contenuti nel punto 3.3. dell'allegato 4/2 del D.Lgs. n. 118 del 2011, e a provvedere, al verificarsi dei relativi presupposti, alla rettifica del prospetto del risultato di amministrazione ed alle conseguenti modifiche dei dati inseriti nella BDAP.

### **INVITA**

l'Ente a:

- adottare le misure organizzative per superare la crisi di liquidità in atto e ripristinare le condizioni di una sana e regolare gestione della cassa, fermo restando il divieto all'utilizzo dell'avanzo di amministrazione non vincolato nei termini indicati dal comma 3-bis dell'art. 187 del TUEL e l'obbligo di un maggior stanziamento in bilancio per il fondo di riserva previsto dall'art. 166 del TUEL;
- monitorare con attenzione l'andamento dei residui attivi la cui gestione deve essere improntata al rispetto dei richiamati principi contabili;
- monitorare con attenzione l'efficacia delle misure già adottate per l'implementazione dell'attività di riscossione e ad assumerne di ulteriori qualora necessarie a potenziarne l'effettività e l'efficacia;
- assicurare la piena conformità dei dati inseriti nella Banca dati delle amministrazioni pubbliche con i documenti prodotti dai *software* gestionali dei singoli enti ed oggetto di approvazione da parte degli organi di governo e consiliari;
- applicare correttamente i principi contabili riguardanti la costituzione dei fondi accantonati e dei fondi vincolati del risultato di amministrazione.

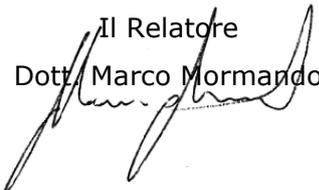
Sollecita l'Organo di revisione ad una attenta vigilanza sulla soluzione delle criticità evidenziate, segnalando a questa Sezione un loro eventuale peggioramento e/o ulteriori criticità.

Dispone, infine, che la presente deliberazione sia trasmessa al Consiglio comunale, al Sindaco ed all'Organo di revisione economico-finanziaria del Comune di Chiusa di San Michele.

Se ne dispone, altresì, la pubblicazione ai sensi dell'art. 31 D.Lgs. 14 marzo 2013, n. 33.

Così deliberato nella camera di consiglio del giorno 14 gennaio 2021, svoltasi in videoconferenza con collegamento da remoto.

Il Relatore  
Dott. Marco Mormando



Il Presidente  
Dott.ssa Maria Teresa Polito



Depositato in Segreteria il **18 gennaio 2021**

Il Funzionario Preposto

Nicola Mendozza

