



REPUBBLICA ITALIANA

**LA CORTE DEI CONTI
SEZIONE REGIONALE DI CONTROLLO PER LA
LOMBARDIA**

composta dai magistrati:

dott. Simonetta Rosa	Presidente
dott. Luigi Burti	Consigliere
dott.ssa Laura De Rentiis	Primo Referendario
dott. Paolo Bertozzi	Primo Referendario (Relatore)
dott. Cristian Pettinari	Referendario
dott. Giovanni Guida	Referendario
dott.ssa Sara Raffaella Molinaro	Referendario
dott. Giordano Lamberti	Referendario

nell'Adunanza del 12 aprile 2017

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

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

visto il R.D. 12 luglio 1934, n. 1214 e successive modificazioni;

vista la legge 21 marzo 1953, n. 161;

vista la legge 14 gennaio 1994, n. 20;

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

vista la legge 5 giugno 2003, n. 131;

visto l'art. 1, commi 166 e 167, della legge 23 dicembre 2005, n. 266 (legge finanziaria 2006);

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

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

esaminate le relazioni dell'Organo di revisione contabile del Comune di **Zeme** (PV) sul bilancio di previsione del 2015 e sul rendiconto del medesimo esercizio, pervenute a questa Sezione regionale;

vista la richiesta istruttoria trasmessa con nota n. 18846 del 17 novembre 2016;

vista la risposta dell'ente con nota del 29 novembre 2016;

vista la relazione del magistrato istruttore del 16 marzo 2017;

vista l'ordinanza del Presidente della Sezione di controllo n. 42/2017 con la quale la Sezione medesima è stata convocata il giorno 12 aprile 2017;

esaminata la memoria trasmessa dall'ente in data 3 aprile 2017;

udito il relatore, dott. Paolo Bertozzi.

Premesso in fatto

Dall'esame delle relazioni dell'Organo di Revisione del Comune di Zeme sul bilancio di previsione e sul rendiconto dell'esercizio 2015, trasmesse a questa Sezione regionale ai sensi dell'art. 1, comma 166, della legge 23 dicembre 2005, n. 266, sono emersi i profili di criticità di seguito riportati.

1. Costituzione del Fondo crediti di dubbia esigibilità:

- insufficiente accantonamento nel risultato di amministrazione al 1° gennaio 2015 del Fondo crediti di dubbia esigibilità sulla base dei dati relativi ai residui attivi conservati all'esito delle operazioni di riaccertamento straordinario;
- impossibilità di verificare la corretta determinazione dello stesso F.C.D.E. stanziato nel bilancio di previsione 2015 e accantonato nel risultato di amministrazione al 31 dicembre 2015.

2. Gestione dei residui:

- scarsa capacità di smaltimento dei residui attivi con un significativo accumulo registrato alla chiusura dell'esercizio 2015.

3. Gestione di cassa:

- il reiterato ricorso all'anticipazione di tesoreria;
- la mancanza della determinazione del responsabile del Servizio finanziario sulla giacenza vincolata.

4. Anticipazione di liquidità di cui al decreto-legge n. 35/2013:

- errata imputazione alla gestione in conto residui degli impegni di spesa per il rimborso della quota capitale dell'anticipazione di liquidità di cui al decreto-legge n. 35/2013 con effetti espansivi sulla spesa corrente di competenza;
- omesso accantonamento nel risultato di amministrazione della quota per la restituzione dell'anticipazione.

5. Contabilizzazione servizi conto terzi:

- errata imputazione di spese nei capitoli dei servizi conto-terzi.

6. Gestione patrimoniale:

- mancato aggiornamento dell'inventario.

7. Altri adempimenti:

- mancato aggiornamento sezione "Amministrazione trasparente" del sito internet comunale.

Il Magistrato istruttore, considerata l'importanza delle questioni emerse, ha richiesto che la situazione finanziaria del Comune di Zeme fosse sottoposta all'esame collegiale della Sezione, convocata allo scopo in pubblica adunanza del 12 aprile 2017.

Dopo l'invio dell'ordinanza di convocazione, il Comune ha trasmesso, in data 3 aprile 2017, una memoria con la quale sono stati forniti alcuni chiarimenti in merito ai rilievi contestati.

Nessuno è intervenuto in adunanza in rappresentanza dell'amministrazione.

Considerato in diritto

I) Il controllo delle Sezioni regionali della Corte dei conti.

L'art. 1, commi 166 e 167, della legge 23 dicembre 2005, n. 266 ha previsto, ai fini della tutela dell'unità economica della Repubblica e del coordinamento della finanza pubblica, l'obbligo, a carico degli organi di revisione degli enti locali, di trasmettere alla Corte dei conti una relazione sul bilancio di previsione dell'esercizio di competenza e sul rendiconto dell'esercizio medesimo, formulata sulla base dei criteri e delle linee guide definite dalla Corte.

Al riguardo, occorre evidenziare la peculiare natura di tale forma di controllo, ascrivibile alla categoria del riesame di legalità e regolarità, in grado di finalizzare il confronto tra fattispecie e parametro normativo all'adozione di effettive misure correttive funzionali a garantire il rispetto complessivo degli equilibri di bilancio.

Questo nuovo modello di controllo, come ricordato dalla Corte costituzionale nella recente sentenza n. 60/2013, configura, su tutto il territorio nazionale, un sindacato generale ed obbligatorio sui bilanci preventivi e rendiconti di gestione di ciascun ente locale, finalizzato a tutelare, nell'ambito del coordinamento della finanza pubblica, la sana gestione finanziaria del complesso degli enti territoriali, nonché il rispetto del patto di stabilità interno e degli obiettivi di governo dei conti pubblici concordati in sede europea.

Esso si colloca nell'ambito materiale del coordinamento della finanza pubblica, in riferimento agli articoli 97, primo comma, 28, 81 e 119 della Costituzione, che la Corte dei conti contribuisce ad assicurare, quale organo terzo ed imparziale di garanzia dell'equilibrio economico finanziario del settore pubblico e della corretta gestione delle risorse collettive, in quanto al servizio dello Stato-ordinamento.

Da ultimo, l'art. 148-bis, del decreto legislativo 18 agosto 2000, n. 267, introdotto dall'art. 3, comma 1, lettera e), del decreto legge 10 ottobre 2012, n. 174 convertito con modificazioni nella legge 7 dicembre 2012, n. 213, ha inteso rafforzare il quadro dei controlli e dei presidi della gestione delle risorse finanziarie pubbliche, nell'ambito di inderogabili istanze unitarie da garantire nell'assetto policentrico della Repubblica.

Nel caso di accertamento, da parte della Sezione, 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 dal patto di stabilità interno, è previsto, infatti, l'obbligo per gli enti interessati, 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, da trasmettere alla Sezione per le verifiche di propria competenza.

Ulteriori forme di tutela degli equilibri di bilancio sono state previste nel caso di operazioni contabili prive di copertura o di cui sia accertata l'insostenibilità finanziaria. Qualora le irregolarità esaminate dalla Sezione regionale non siano così gravi da rendere necessaria l'adozione della delibera prevista dall'art. 148 bis, comma 3, del TUEL, la natura collaborativa del controllo, anche in relazione alla previsione contenuta nell'art. 7, comma 7, della legge 5 giugno 2003, n. 131, suggerisce di segnalare agli enti anche irregolarità contabili meno gravi soprattutto se accompagnate 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 ricevute e a porre in essere interventi idonei per addivenire al loro superamento.

II) Irregolarità della gestione finanziaria.

La Sezione, preso atto della memoria trasmessa dall'amministrazione comunale, ritiene di confermare i rilievi formulati dal magistrato istruttore sulla base e nei limiti delle seguenti considerazioni.

1. Costituzione del Fondo crediti di dubbia esigibilità.

1.1. Il Comune di Zeme, con la deliberazione di Giunta n. 23 del 27 aprile 2015, ha provveduto al riaccertamento straordinario dei residui previsto dall'art. 3, comma 5 e seguenti, del decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118, adempimento propedeutico al passaggio al nuovo sistema contabile "armonizzato" degli enti locali.

Come evidenziato dal "Prospetto dimostrativo del risultato di amministrazione alla data del riaccertamento straordinario dei residui" allegato alla deliberazione (conforme al modello allegato 5/2 al decreto legislativo n. 118/2011) che sintetizza le risultanze contabili delle operazioni effettuate, il Comune registra al 1 gennaio 2015 un avanzo contabile di amministrazione di euro 17.948,27.

Detratte dal predetto valore la parte accantonata (di euro 2.100 per il Fondo crediti di dubbia esigibilità e di euro 1.301,47 per l'indennità di fine mandato del Sindaco) e la parte vincolata (di euro 12.538,64 per vincoli derivanti da mutui), la componente disponibile del risultato di amministrazione si riduce ad euro 2.008,16.

Dai riscontri effettuati sui dati della gestione riportati nella Relazione trasmessa dall'Organo di revisione è emerso che il Fondo crediti di dubbia esigibilità non è stato determinato in modo conforme ai principi contabili del nuovo sistema armonizzato, comportando un minore accantonamento che necessariamente compromette l'attendibilità del risultato di amministrazione.

1.2. Si ricorda che il principio contabile applicato concernente la contabilità finanziaria fissa le modalità di determinazione del Fondo crediti di dubbia esigibilità, richiedendo uno stanziamento (nel bilancio di previsione) o un accantonamento (nel rendiconto) minimo obbligatorio calcolato sull'andamento delle riscossioni negli esercizi pregressi.

Il primo accantonamento di una quota del risultato di amministrazione al fondo crediti di dubbia esigibilità è eseguito in occasione del riaccertamento straordinario dei residui, ed è effettuato con riferimento all'importo complessivo dei residui attivi risultanti dopo la cancellazione dei crediti al 31 dicembre 2014 cui non corrispondono obbligazioni perfezionate e scadute alla data del 1° gennaio 2015.

Il principio contabile elenca tassativamente i crediti che, in ragione della loro natura, possono considerarsi di sicura realizzazione e che, come tali, non sono soggetti all'obbligo di svalutazione (i crediti da altre amministrazioni pubbliche, i crediti assistiti da fidejussione e le entrate tributarie che, sulla base dei principi contabili, sono accertate per cassa).

Al di fuori di tali ipotesi è consentito all'ente di escludere determinati crediti dal calcolo del Fondo, solo dandone adeguata illustrazione nella Nota integrativa al bilancio.

I criteri per il calcolo del Fondo sono esplicitati nell' "Esempio n. 5", riportato in calce allo stesso principio contabile che richiede a tal fine di provvedere:

b1) a determinare, per ciascuna delle categorie di entrate di dubbia e difficile esigibilità, l'importo dei residui complessivo come risultano alla fine dell'esercizio appena concluso, a seguito dell'operazione di riaccertamento ordinario di cui all'articolo 3, comma 4, del presente decreto;

b2) a calcolare, in corrispondenza di ciascuna entrata di cui al punto b1), la media del rapporto tra gli incassi (in c/residui) e l'importo dei residui attivi all'inizio di ogni anno degli ultimi 5 esercizi;

b3) ad applicare all'importo complessivo dei residui classificati secondo le modalità di cui al punto b1) una percentuale pari al complemento a 100 delle medie di cui al punto b2).

Con la modifica apportata al principio contabile dal DM 20 maggio 2015 si è stabilito che: *"l'importo dei residui attivi all'inizio di ciascun anno degli ultimi 5 esercizi può essere ridotto di una percentuale pari all'incidenza dei residui attivi di cui alle lettere b) e d) del prospetto di cui al punto 9.3 riguardante il riaccertamento straordinario dei residui rispetto al totale dei residui attivi risultante dal rendiconto 2014. Tale percentuale di riduzione può essere applicata in occasione della determinazione del fondo crediti di dubbia esigibilità da accantonare nel risultato di amministrazione degli esercizi successivi, con riferimento alle annualità precedenti all'avvio della riforma"*.

Un metodo "semplificato" per la determinazione del Fondo crediti di dubbia esigibilità è stato introdotto dallo stesso decreto ministeriale di modifica con riferimento ai rendiconti degli esercizi da 2015 a 2018.

Questo stabilisce infatti che *“in sede di rendiconto relativo all’esercizio 2015 e agli esercizi successivi, fino al 2018, la quota accantonata nel risultato di amministrazione per il fondo crediti di dubbia esigibilità può essere determinata per un importo non inferiore al seguente:*

- + *Fondo crediti di dubbia esigibilità nel risultato di amministrazione al 1° gennaio dell’esercizio cui il rendiconto si riferisce*
- *gli utilizzi del fondo crediti di dubbia esigibilità effettuati per la cancellazione o lo stralcio dei crediti*
- + *l’importo definitivamente accantonato nel bilancio di previsione per il Fondo crediti di dubbia esigibilità, nell’esercizio cui il rendiconto si riferisce.*

L’adozione di tale facoltà è effettuata tenendo conto della situazione finanziaria complessiva dell’ente e del rischio di rinviare oneri all’esercizio 2019”.

Il sistema contabile armonizzato richiede in ogni caso un accantonamento minimo al Fondo crediti di dubbia esigibilità che non può essere inferiore a quello risultante dall’applicazione dei sopra riferiti criteri di calcolo.

L’obbligo di accantonamento nel rendiconto, impedisce l’utilizzo della quota del risultato di amministrazione, costituita dai residui attivi di dubbia e difficile esazione, per finanziare spese esigibili fino all’effettiva riscossione del credito.

La Sezione delle Autonomie della Corte dei conti, con la deliberazione n. 32/2015/INPR, ha affermato in questo senso che *“uno degli elementi di maggiore rilevanza nella determinazione del risultato di amministrazione al 1° gennaio 2015 è quello della corretta determinazione del “fondo crediti di dubbia esigibilità”, che deve intendersi come un fondo rischi finalizzato a tutelare l’ente impedendo l’utilizzo di entrate di dubbia esigibilità a finanziamento di spese esigibili. L’adeguata quantificazione del fondo crediti di dubbia esigibilità - in conformità al principio applicato della contabilità finanziaria (punto 3.3, es. n. 5) - determina la veridicità del risultato di amministrazione al 1° gennaio 2015 e preserva l’ente da disavanzi occulti e da potenziali squilibri di competenza e di cassa, allorché sia utilizzato l’avanzo di amministrazione libero, in realtà non disponibile”.*

1.3. Nella tabella al punto 4.4.1 del relazione-questionario sul bilancio di previsione dell’esercizio 2014 sono riportati i residui attivi dei titoli I e III dopo il riaccertamento straordinario dei residui per l’ammontare complessivo di euro 455.834,30.

Nella tabella al successivo punto 4.4.2 sono evidenziate, in accordo con quanto stabilito dal principio contabile, le percentuali di riscossione degli ultimi 5 esercizi dei predetti residui per specifica tipologia di entrata con l’indicazione della somma accantonata a Fondo crediti di dubbia esigibilità per ciascuna di esse.

Dall’analisi dei dati sopra riportati emerge innanzitutto che:

- il totale dei residui attivi su cui è stato calcolato del fondo ammonta ad euro 150.470,34 rispetto al totale dei residui dei titoli I e III al 1 gennaio 2015 (potenzialmente di dubbia esigibilità) indicato in euro 455.834,30;

- l'accantonamento al Fondo risulta pari ad euro 15.011,07, mentre nell'allegato alla deliberazione di riaccertamento l'ammontare dello stesso è fissato in euro 2.100;
- il calcolo dell'accantonamento rispetto all'andamento delle singole riscossioni, del resto, non risulta corretto, restituendo valori decisamente inferiori a quelli richiesti in applicazione del principio contabile.

Per i residui attivi relativi alla "tassa sui rifiuti" (TARSU-TARI-TASI), indicati per un ammontare di euro 91.356,03 al 1 gennaio 2015 e con una percentuale media delle riscossioni in conto residui dell'ultimo quinquennio dell'8,83 per cento, è stato costituito un Fondo di euro 10.960,07, anziché di euro 83.290,05 come risultante dall'applicazione del complemento a cento della percentuale di riscossione (91,17%) sul totale dei residui conservati.

Ugualmente sottostimato appare il Fondo crediti di dubbia esigibilità costituito per le altre categorie di residui riportati nella tabella. Recupero dell'evasione tributaria: euro 382,50, anziché euro 12.215,46; Fitti attivi: euro 982,00, anziché euro 9.878,76; Sanzioni per violazione codice della strada: 2.740,50, anziché euro 21.616,14.

Dall'applicazione dei criteri di calcolo stabiliti dal principio contabile applicato, in conclusione, il Fondo crediti di dubbia esigibilità scaturente dal riaccertamento straordinario dei residui, riferito ai residui attivi dei titoli I e III, sarebbe dovuto essere di almeno euro 127.000.

L'amministrazione comunale, nella memoria trasmessa per l'adunanza, precisa sul punto che l'ammontare dei residui attivi al 1 gennaio 2015, da considerare per l'accantonamento F.C.D.E., è stato rideterminato in euro 150.470,34, apportando la conseguente correzione alla tabella al punto 4.4.1 del questionario sul bilancio di previsione 2015 che viene allegata.

La Sezione osserva al riguardo che il Comune, oltre a non fornire alcuna motivazione per avere escluso di un significativo ammontare di residui attivi del titolo I e III dalla "svalutazione" richiesta per la costituzione del Fondo, non ha apportato correzioni alla tabella al successivo punto 4.4.2 che, come in precedenza rilevato, già riferisce il calcolo del Fondo crediti di dubbia esigibilità a residui attivi conservati al 1 gennaio 2015 per un valore complessivo di euro 150.470,34, senza che sia specificata tuttavia la ragione dei minori accantonamenti rispetto a quelli risultanti dall'applicazione dei criteri fissati dal principio contabile applicato.

1.4. La Sezione, riconosciuta l'importanza della corretta determinazione del Fondo crediti di dubbia esigibilità per il mantenimento degli equilibri di bilancio dell'ente e rilevata l'impossibilità di verificarne l'attendibilità sulla base dei dati forniti, richiede al Comune:

- a. di provvedere al ricalcolo del Fondo crediti di dubbia esigibilità al 1 gennaio 2015, dando conto della metodologia seguita in accordo con i criteri stabiliti di principio contabile applicato, fornendo:
 - l'elenco dei residui attivi conservati per ogni categoria entrata considerata ai fini della determinazione del Fondo medesimo con indicazione analitica e motivata delle eventuali poste escluse;
 - l'importo dei residui attivi esistenti all'inizio di ciascuno degli ultimi 5 esercizi, e le relative riscossioni con indicazione della media realizzata;

- l'importo del Fondo accantonato per ciascuna categoria d'entrata risultante dall'applicazione di una percentuale pari al complemento a 100 della media di riscossione all'importo dei residui attivi conservati al 1 gennaio 2015;
- b. sulla base delle predette risultanze contabili e di quelle della successiva gestione finanziaria valutare la congruità del Fondo crediti di dubbia esigibilità al 31 dicembre 2015 (e al 31 dicembre 2016);
- c. adottare i provvedimenti necessari a ristabilire gli equilibri di bilancio dell'ente qualora la rideterminazione del Fondo crediti di dubbia esigibilità riferita alla gestione in corso dovesse evidenziare una situazione di disavanzo di amministrazione.

2. Gestione dei residui.

La necessità della costituzione di un congruo Fondo crediti di dubbia esigibilità a garanzia degli equilibri di bilancio del Comune è ulteriormente evidenziata dall'accumulo dei residui attivi risultante dal Rendiconto della gestione 2015, conseguente ad una perdurante difficoltà di riscossione delle entrate.

I residui attivi conservati nel conto del bilancio al 31 dicembre 2015 ammontano infatti ad euro 909.397,83, con un incremento del 5,94 per cento rispetto al valore euro 858.373,06 registrato al 1 gennaio dello stesso anno.

I residui attivi del titolo I, in particolare, sono passati da euro 307.064,13 ad euro 400.049,85, di cui euro 147.980,77 derivanti dalla gestione di competenza ed euro 252.069,08 dalla gestione dei residui. Le riscossioni in conto residui del medesimo titolo sono state pari ad euro 53.949,34 (17,57%) a fronte di cancellazioni per euro 1.045,71.

La Sezione deve richiamare l'amministrazione comunale, che dichiara di stare provvedendo allo smaltimento dei residui, a porre in essere tutte le misure necessarie ad incrementare l'attività di riscossione delle entrate accertate nell'esercizio di competenza e negli esercizi pregressi con particolare riferimento ai tributi ed alle tariffe di competenza comunale, evitando al contempo che entrate di dubbia esigibilità siano destinate al finanziamento della spesa attraverso la corretta determinazione del Fondo crediti di dubbia esigibilità.

Si ricorda inoltre che il principio contabile applicato concernente la contabilità finanziaria richiede che trascorsi 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.

3. Gestione di cassa.

La scarsa capacità di riscossione delle entrate sopra evidenziata incide inevitabilmente sulla disponibilità di cassa dell'ente costretto a ricorrere all'anticipazione di tesoreria, nonché all'anticipazione di liquidità di cui al decreto-legge n. 35/2013.

Dai dati riportati nella relazione-questionario risulta che il Comune nell'esercizio 2015 ha fatto ricorso all'anticipazione di tesoreria per euro 409.793,45.

L'anticipazione era stata usufruita per importi simili anche nei precedenti esercizi finanziari.

L'amministrazione comunale, nella memoria trasmessa per l'adunanza, precisa sul punto che La somma indicata è il risultato di più prelevamenti effettuati per importi quasi sempre inferiori ai 20.000 euro, per garantire il pagamento in tempi adeguati.

Si ricorda al riguardo che, ai sensi dell'art. 222 del TUEL, il tesoriere, su richiesta dell'ente corredata dalla deliberazione della giunta, può concedere allo stesso anticipazioni di tesoreria entro il limite massimo dei tre dodicesimi delle entrate accertate nel penultimo anno precedente.

Si deve tuttavia rimarcare che tale forma di finanziamento, ancorché rispettosa dei predetti limiti, debba costituire una operazione eccezionale consentita per superare momentanee deficienze di cassa e non rientrare nell'ambito dell'ordinaria attività gestionale.

L'azione, soprattutto se reiterata nel tempo e per importi rilevanti, oltre a produrre un aggravio finanziario derivante dagli interessi passivi che maturano sulla somma concessa in anticipazione per il periodo di utilizzo, costituisce il sintomo di un evidente squilibrio di bilancio, in particolare della gestione di competenza, denotando l'incapacità dell'ente di riscuotere le entrate accertate in misura ragionevolmente sufficiente a provvedere con tempestività alle proprie necessità di spesa, senza ricorrere all'indebitamento.

Appare quindi necessario che il Comune, valutate attentamente le cause che hanno determinato una costante carenza di liquidità, provveda ad attivare tutte le misure necessarie per limitare il ricorso alle anticipazioni di cassa, a cominciare da una pronta riscossione delle entrate accertate nel corso dell'esercizio e dei residui attivi.

Si deve altresì rilevare la mancata adozione della della determinazione del responsabile del Servizio finanziario sulla giacenza vincolata al 1 gennaio 2015 (risposta negativa alla domanda al punto 1.6.1.d) della relazione-questionario sul rendiconto dell'esercizio 2014, con la precisazione che i fondi costituenti la predetta giacenza sono stati "calcolati, ma senza determina").

Si richiama pertanto l'ente all'osservanza delle disposizioni di cui all'art. 195 del TUEL e del principio contabile applicato concernente la contabilità finanziaria sulla corretta utilizzazione e contabilizzazione dei fondi vincolati per cassa.

Quest'ultimo, al punto 10.6, stabilisce in particolare che *"all'avvio dell'esercizio 2015, contestualmente alla trasmissione del bilancio di previsione o, in caso di esercizio provvisorio, contestualmente alla trasmissione del bilancio provvisorio da gestire e dell'elenco dei residui, gli enti locali comunicano formalmente al proprio tesoriere l'importo degli incassi vincolati alla data del 31 dicembre 2014. L'importo della cassa vincolata alla data del 1 gennaio 2015 è definito con determinazione del responsabile finanziario, per un importo non inferiore a quello risultante al tesoriere e all'ente alla data del 31 dicembre 2014, determinato, dalla differenza tra i residui tecnici al 31 dicembre 2014 e i residui attivi riguardanti entrate vincolate alla medesima data"*.

4. Anticipazione di liquidità di cui al decreto-legge n. 35/2013.

Il Comune di Zeme ha fatto altresì ricorso all'anticipazione di liquidità presso la Cassa DD.PP. ex art. 1, comma 13, de decreto-legge n. 35/2013 per euro 156.252,44 nel 2013 e per euro 207.000 nel 2014.

Questa Sezione, con la nota n. 11324 del 15 ottobre 2015, ha chiesto all'ente di specificare le modalità di contabilizzazione, in entrata, dell'anticipazione ricevuta e, in uscita, dell'onere pluriennale di restituzione.

La richiesta è stata motivata dalla necessità di verificare se gli enti beneficiari della predetta anticipazione avessero correttamente proceduto alla corretta iscrizione contabile delle relative poste in modo da evitare che le risorse acquisite potessero essere destinate a finanziare nuove spese, anziché al pagamento dei debiti esigibili al 31 dicembre 2012, secondo quanto precisato dalla Sezione delle autonomie di questa Corte con la deliberazione n. 19/2014/QMIG.

L'Amministrazione comunale ha precisato sul punto che la somma ricevuta è stata contabilizzata tra le accensioni di prestiti, al titolo V, mentre in spesa tra i rimborsi di prestiti al titolo III, mantenendo il residuo relativo alla restituzione, destinato a diminuire ogni anno in ragione della quota rimborsata.

Si richiamano al riguardo le regole di contabilizzazione dell'anticipazione di liquidità in parola fissate dalla Sezione delle Autonomie con la deliberazione sopra citata e, in particolare, alla costituzione di *"apposito fondo vincolato (ad es. "Fondo Speciale destinato alla restituzione dell'anticipazione ottenuta"), pari all'importo dell'anticipazione assegnata dal MEF da ridursi progressivamente dell'importo pari alle somme annualmente rimborsate a norma delle disposizioni di legge e contrattuali, da finanziare con entrate correnti"*.

La stessa Sezione delle Autonomie, con la successiva deliberazione n. 33/2015/QMIG, ha ribadito le medesime regole anche per i bilanci "armonizzati" in applicazione dei nuovi principi contabili di cui al decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118, stabilendo che *"nei bilanci degli enti locali soggetti alle regole dell'armonizzazione contabile, la sterilizzazione degli effetti che le anticipazioni di liquidità erogate ai sensi del decreto-legge 8 aprile 2013, n. 35, convertito dalla l. 6 giugno 2013, n. 64, e successive modificazioni, integrazioni e rifinanziamenti, producono sul risultato di amministrazione va effettuata stanziando nel Titolo della spesa riguardante il rimborso dei prestiti un fondo, non impegnabile, di importo pari alle anticipazioni di liquidità incassate nell'esercizio, la cui economia confluisce nel risultato di amministrazione come quota accantonata ai sensi dell'art. 187 del decreto legislativo 18 agosto 2000, n. 267. Il fondo di sterilizzazione degli effetti delle anticipazioni di liquidità va ridotto, annualmente, in proporzione alla quota capitale rimborsata nell'esercizio"*.

Si richiede pertanto al Comune di provvedere alla contabilizzazione nel senso sopra indicato, apportando idoneo accantonamento nel risultato di amministrazione.

5. Servizi per conto terzi.

La Relazione-questionario sui rendiconti degli esercizi in esame riporta tra le spese comprese nel capitolo residuale "altre per conto terzi" (quadri 1.2.14) accertamenti ed impegni da un lato

e riscossioni e pagamenti dall'altro non conformi alle disposizioni di legge ed ai principi contabili che regolano le imputazioni delle poste nei capitoli relativi ai servizi conto terzi e partite di giro. Si tratta in particolare delle seguenti voci: "iva split payment istituzionale", "bollette enel luce scale app. comunali", "disotturazione dotti fognari abitaz. prop. com.", "rimborsi vari".

Preso atto delle precisazioni fornite al riguardo dall'amministrazione comunale per cui l'errata imputazione potrebbe essere dovuta allo "split payment" per il quale si provveduto a creare idoneo capitolo nel bilancio di previsione 2016, formulano le seguenti considerazioni.

L'art. 168 del TUEL, nel testo vigente fino al 31 dicembre 2014, stabiliva che le entrate e le spese relative ai servizi per conto di terzi, ivi compresi i fondi economali, e che costituiscono al tempo stesso un debito ed un credito per l'ente, sono ordinati esclusivamente in capitoli, secondo la partizione contenuta nel regolamento di cui all'articolo 160.

Il principio contabile n. 2, approvato il 18 novembre 2008, al punto 25, specificava, inoltre, che le entrate e le spese da servizi conto terzi riguardavano tassativamente:

- a) le ritenute erariali, ad esempio le ritenute d'acconto IRPEF, ed il loro riversamento nella tesoreria dello Stato;
- b) le ritenute effettuate al personale ed ai collaboratori di tipo previdenziale, assistenziale o per conto di terzi, come ad esempio le ritenute sindacali o le cessioni dello stipendio, ed il loro riversamento agli enti previdenziali, assistenziali ecc.;
- c) i depositi cauzionali, ad esempio su locazioni di immobili, sia quelli a favore dell'ente sia quelli che l'ente deve versare ad altri soggetti;
- d) il rimborso dei fondi economali anticipati all'economista;
- e) i depositi e la loro restituzione per spese contrattuali;
- f) le entrate e le spese per servizi effettuati per conto di terzi, come ad esempio le elezioni europee, politiche, regionali o provinciali e le consultazioni referendarie non locali, se attivate dai comuni.

Tale elencazione era stata ritenuta espressione del principio generale secondo il quale era ammessa l'imputazione nei servizi in conto terzi solo delle entrate e delle spese che l'ente avesse posto in essere nell'interesse esclusivo di un altro soggetto e che, come tali, non fossero riconducibili, nemmeno mediamente, alle finalità istituzionali dell'ente medesimo.

Il che portava necessariamente ad escludere dal novero dei servizi in conto terzi tutte quelle poste che, pur costituendo al contempo un debito ed un credito come richiesto dall'art. 168 del TUEL, realizzassero anche un interesse proprio dell'ente e che quindi non potevano essere riportate ai casi previsti dal principio contabile n. 2. 25.

L'art. 168 del TUEL nel testo introdotto dal decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118 come modificato dal decreto legislativo 10 agosto 2014, n. 126 stabilisce ora che *"le entrate e le spese relative ai servizi per conto di terzi e le partite di giro, che costituiscono al tempo stesso un debito ed un credito per l'ente, comprendono le transazioni poste in essere per conto di altri soggetti, in assenza di qualsiasi discrezionalità come individuate dal principio applicato della*

contabilità finanziaria di cui all'allegato n. 4/2 del decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118, e successive modificazioni".

Il richiamato principio contabile, al punto 7, dopo avere ribadito che le transazioni per conto terzi, non comportando discrezionalità ed autonomia decisionale, non hanno natura autorizzatoria, precisa che la predetta autonomia decisionale sussiste quando l'ente concorre alla definizione di almeno uno dei seguenti elementi della transazione: ammontare, tempi e destinatari della spesa.

L'art. 168 del TUEL attualmente in vigore e il principio contabile applicato richiamato sembrano avere superato il sopra esposto criterio dell'interesse per l'ente a favore del diverso criterio della presenza/assenza di autonomia decisionale e discrezionalità nella destinazione della spesa. L'applicazione del nuovo criterio appare di tutta evidenza con l'espressa esclusione dai servizi conto terzi delle spese elettorali sostenute dai comuni per altre amministrazioni pubbliche, in precedenza comprese nella categoria.

Si deve peraltro ritenere, soprattutto con riferimento ai trasferimenti vincolati a determinate finalità di spesa, che l'assenza di autonomia decisionale e discrezionalità dell'ente debba essere valutata in modo rigoroso sulla base della legge o provvedimento amministrativo che dispone il trasferimento e fissa il vincolo di spesa, in modo che non residui in capo all'ente alcun potere in merito alla scelta di ammontare, tempi e destinatari della spesa stessa.

Ciò in considerazione del fatto che l'irregolare contabilizzazione dei servizi conto terzi può alterare le risultanze del bilancio, compromettendone la veridicità e l'attendibilità soprattutto con riferimento ai parametri di calcolo di diversi limiti di spesa che presuppongono la corretta allocazione di tutte le poste contabili (ad es. in materia di spese di personale, di ricorso all'indebitamento, di anticipazione di cassa, o con riferimento al rispetto del patto di stabilità per gli enti che vi sono soggetti).

6. Gestione patrimoniale. Inventario.

Si deve infine evidenziare che nel corso dell'esercizio 2015 l'ente, contrariamente alle prescrizioni di legge, non ha provveduto alle necessarie operazioni di aggiornamento delle scritture inventariali che risalgono al 2011.

L'amministrazione ha rappresentato che le operazioni di rinnovo dell'inventario sono attualmente in corso di definizione.

Si ricorda al riguardo che a seguito del processo di riforma dell'ordinamento e della contabilità degli enti territoriali, tutti i comuni sono tenuti alla predisposizione ed approvazione del conto del patrimonio, che è elemento costitutivo e parte essenziale del rendiconto (art. 230 TUEL) e devono pertanto procedere all'aggiornamento annuale dell'inventario dei beni che di tale conto costituisce il necessario presupposto.

L'inventario, infatti, è il documento contabile che contiene l'indicazione di tutti i beni, mobili ed immobili, appartenenti al comune, con la specificazione del loro valore e rappresenta il punto di partenza per la redazione del conto del patrimonio.

La tenuta e la revisione annuale dell'inventario non appare essere necessaria solamente ai fini di una corretta rappresentazione del patrimonio dell'ente, ma anche al fine di consentire un utilizzo più razionale delle risorse e un più redditizio impiego economico dei beni.

Si ribadisce pertanto che il mancato aggiornamento dell'inventario costituisce irregolarità gestionale cui l'ente è tenuto a porre rimedio.

7. Altri adempimenti.

Si deve da ultimo rilevare che il Comune di Zeme, alla data della pubblica adunanza, non aveva ancora provveduto alla pubblicazione dei bilanci e dei rendiconti sul sito istituzionale, nella Sezione amministrazione trasparente, ai sensi dell'art. 29, comma 1, del decreto legislativo 14 marzo 2013, n. 33.

L'amministrazione, nella memoria depositata, riferisce che è in corso l'aggiornamento del sito con gli inserimenti richiesti.

La Sezione raccomanda di provvedere al predetto adempimento che, oltre ad essere imposto (e sanzionato) dalla legge, consente di fornire alla Sezione ulteriori ed importanti elementi conoscitivi per l'esercizio delle funzioni di controllo.

Alla luce delle considerazioni sopra riportate si ritiene che la situazione finanziaria del Comune di Zeme, quale emersa dalla documentazione esaminata, presenta profili di irregolarità che richiedono l'adozione di provvedimenti idonei alla rimozione degli stessi e al ripristino degli equilibri di bilancio.

P.Q.M.

La Corte dei conti Sezione regionale di controllo per la Lombardia

ACCERTA

La presenza, nei termini evidenziati in motivazione, dei seguenti profili di criticità nella gestione finanziaria:

- l'insufficiente accantonamento nel risultato di amministrazione al 1° gennaio 2015 del Fondo crediti di dubbia esigibilità, sulla base dei dati forniti relativi ai residui attivi conservati all'esito delle operazioni di riaccertamento straordinario;
- la scarsa capacità di smaltimento dei residui attivi con un significativo accumulo registrato alla chiusura dell'esercizio 2015;
- il reiterato ricorso all'anticipazione di tesoreria;
- l'omesso accantonamento, nel risultato di amministrazione, della quota relativa alla restituzione dell'anticipazione di liquidità concessa ai sensi del decreto-legge n. 35/2013;
- l'errata imputazione di spese nei capitoli dei servizi conto-terzi;
- il mancato aggiornamento dell'inventario;
- il mancato aggiornamento della sezione "Amministrazione trasparente" del sito internet comunale.

RICHIEDE

al Comune ad adottare i provvedimenti idonei a rimuovere le criticità riscontrate e, in particolare, di provvedere alla rideterminazione del Fondo crediti di dubbia esigibilità secondo le modalità indicate in motivazione, trasmettendone le risultanze a questa Sezione entro 60 giorni dal ricevimento della presente deliberazione.

DISPONE

che la presente deliberazione sia trasmessa al Sindaco e al Presidente del Consiglio comunale e, attraverso il sistema Si.Qu.EL., all'Organo di revisione dell'ente;
che la medesima deliberazione sia pubblicata sul sito istituzionale dell'amministrazione ai sensi dell'art. 31 del decreto legislativo 14 marzo 2013, n. 33.

Così deliberato nella Camera di consiglio del 12 aprile 2017.

Il relatore
(dott. Paolo Bertozzi)

Il Presidente
(dott.ssa Simonetta Rosa)

Depositata in Segreteria
29/05/2017
Il Direttore della Segreteria
(dott.ssa Daniela Parisini)