



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

Nell'adunanza del 22 luglio 2021

composta dai magistrati:

Maria Elisabetta LOCCI	Presidente
Elena BRANDOLINI	Consigliere relatore
Amedeo BIANCHI	Consigliere
Giovanni DALLA PRIA	Referendario
Fedor MELATTI	Referendario
Daniela D'AMARO	Referendario

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

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

VISTA la legge 14 gennaio 1994, n. 20;

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

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

VISTA la legge 5 giugno 2003 n. 131;

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

VISTA la legge 31 dicembre 2009, n.196;

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

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

dicembre 2012;

VISTE le Linee di indirizzo per la redazione delle relazioni inerenti al Bilancio di previsione 2017-2019, approvate dalla Sezione delle autonomie con Deliberazione n. 14/SEZAUT/2017/INPR;

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

VISTE le Linee-guida e il questionario per la redazione delle relazioni inerenti al Bilancio di previsione 2018/20, approvate dalla Sezione delle autonomie con Deliberazione n. 8/SEZAUT/2018/INPR;

VISTE le Linee-guida e il questionario per la redazione delle relazioni inerenti al Rendiconto dell'esercizio 2018, approvate dalla Sezione delle autonomie con deliberazione n. 12/SEZAUT/2019/INPR;

VISTA la deliberazione 21/2020/INPR con la quale la Sezione ha approvato il programma di lavoro per l'anno 2020;

VISTA l'ordinanza presidenziale 7/2020/INPR con la quale sono stati approvati i criteri di selezione degli enti da assoggettare al controllo;

VISTI gli artt. 148 e 148-bis T.U.E.L.;

VISTO il Decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze, Dipartimento della Ragioneria Generale dello Stato del 12 maggio 2016;

ESAMINATI gli schemi di bilancio B.D.A.P. trasmessi dall'ente in osservanza dell'art. 227, comma 6, D.lgs. 18/08/2000, n. 267, secondo le tassonomie XBRL definite con decreto del Presidente della Corte dei conti del 21 dicembre 2015, n. 112, adottato ai sensi dell'art. 20-bis del decreto-legge 18 ottobre 2012, n. 179, convertito in legge 17 dicembre 2012, n. 221;

ESAMINATE le relazioni sul Bilancio 2018-2020 e sui rendiconti di gestione per gli esercizi finanziari 2017 e 2018, redatte dall'Organo di revisione del Comune di Bergantino (RO);

VISTA l'ordinanza del Presidente n. 41/2021 di convocazione della Sezione per l'odierna seduta;

UDITO il Relatore, Consigliere Elena Brandolini;

FATTO

1. La Sezione, nell'ambito delle attività di controllo per l'anno 2020, ha esaminato la documentazione relativa al Comune di Bergantino (RO), ente di piccole dimensioni (2.565 abitanti), ed in particolare:

- le relazioni-questionari sul rendiconto relativo all'esercizio 2017, sul bilancio di previsione 2018-2020 e sul rendiconto relativo all'esercizio 2018, inoltrate dall'organo di revisione dell'Ente, in ottemperanza alle disposizioni normative di cui all'art. 1,

commi 166 e 167, della legge 23 dicembre 2005, n. 266, redatte in conformità alle indicazioni espresse dalla Sezione delle Autonomie con le deliberazioni di indirizzo riportate in premessa;

- le relazioni dell'Organo di revisione relative ai richiamati documenti del ciclo di bilancio;
- le certificazioni del saldo di finanza pubblica per gli esercizi 2017 e 2018;
- gli schemi di bilancio presenti nella Banca dati delle Amministrazioni Pubbliche (BDAP).

Si premette che il Comune di Bergantino è stato destinatario:

- della deliberazione n. 148/2019/PRSE con la quale questa Sezione nel concludere l'esame della documentazione inerente al Rendiconto per l'esercizio 2015 e al Bilancio di Previsione 2016-2018, rilevava criticità relative alla contabilizzazione del Fondo anticipazioni liquidità, alla gestione dei residui (sforamento par. 4), alla governance degli organismi partecipati;
- della deliberazione n. 211/2019/PRSE che nel concludere l'esame del Rendiconto 2016 evidenziava criticità relative alla gestione dei residui (anche qui sforamento del par. 4).

Si evidenzia inoltre, con particolare riferimento a quanto dichiarato dall'Organo di revisione che, per gli esercizi 2017 e 2018:

- nelle domande preliminari del questionario non sono segnalati elementi di criticità;
- la trasmissione dei dati alla banca dati BDAP è avvenuta nei termini, per entrambi gli esercizi;
- il rendiconto non è stato approvato nei termini per l'esercizio 2017, con un ritardo comunque minimo (02/05/2018), mentre il Rendiconto per l'esercizio 2018 è stato approvato nei termini di legge (29/04/2019);
- c'è coerenza nell'ammontare del FPV iscritto nei bilanci degli esercizi 2016-2017-2018 e non si segnalano criticità in ordine alla sua contabilizzazione;
- l'indebitamento rispetta i parametri sanciti dagli articoli 203, 204 e 207 del TUEL, ma non la soglia stabilita dal relativo parametro di deficitarietà n. 7 in relazione all'esercizio 2017 (258,11% sul limite del 150%); Per il 2018, il parametro P4 (Sostenibilità debiti finanziari) risulta rispettato;
- non vi sono passività potenziali non coperte da apposito accantonamento di avanzo;
- non sono segnalati debiti fuori bilancio in attesa di riconoscimento;
- la spesa per il personale rispetta i vincoli sanciti dalla normativa vigente; non vengono segnalate criticità in ordine alla contrattazione integrativa;
- la contabilizzazione dei servizi per conto terzi rispetta il principio contabile;
- l'Ente ha provveduto alla tenuta dell'inventario; non è stata adottata la contabilità economico-patrimoniale.

1.1. Dall'analisi svolta sui documenti del ciclo di bilancio sopra richiamati sono emersi elementi di potenziale criticità della gestione sui quali è stata esperita specifica attività istruttoria con nota prot. n. 5152 del 05/10/2020, riscontrata dal Sindaco e dal Revisore dei conti del Comune con la nota prot. 7826 del 16/10/2020 (acquisita al prot. Cdc n. 5300 del 19/10/2020). Gli approfondimenti istruttori hanno riguardato essenzialmente criticità e

incongruenze inerenti:

- al risultato di amministrazione ed alla sua composizione;
- al reiterato utilizzo delle anticipazioni di tesoreria;
- alla gestione dei residui.

1.2. Fermo restando quanto sopra, la situazione contabile-finanziaria del Comune in esame risulta compendiata dalle seguenti tabelle:

EQUILIBRI DI BILANCIO

La costruzione degli equilibri nei bilanci di previsione 2017-2019 e 2018-2020 e rispetta quanto stabilito dal D.lgs. 118/2011, sia a preventivo che a consuntivo.

	Rendiconto 2017	Rendiconto 2018
Equilibrio di parte corrente	109.711,91	140.158,47
Equilibrio di parte capitale	4.217,37	3.975,79
Saldo delle partite finanziarie	0	0
Equilibrio finale	113.929,28	144.134,26

Per entrambi gli esercizi esaminati il risultato della gestione di competenza esprime una situazione di equilibrio anche al netto delle componenti relative all'avanzo applicato e al saldo del FPV di entrata e di spesa, sia in parte corrente che in parte capitale.

L'ente rispetta il saldo-obiettivo di finanza pubblica per entrambi gli esercizi, sia in sede previsionale che a rendiconto.

ENTRATE - AUTONOMIA FINANZIARIA

Il grado di copertura delle spese correnti e rimborso prestiti è adeguato.

Non particolarmente soddisfacente, invece, il grado di autonomia finanziaria, comunque in miglioramento nel 2018.

Nel complesso l'Ente presenta una buona capacità di realizzo delle previsioni di competenza in accertamenti, con riferimento in particolare alle entrate proprie.

Tuttavia, per il 2017 la velocità di riscossione in conto competenza mostra qualche sofferenza per il Tit. IV e per il Tit. III. Nel 2018, la velocità di riscossione in conto competenza mostra comunque un miglioramento generalizzato.

Per entrambi gli esercizi finanziari 2017 e 2018 è emerso l'accertamento per cassa delle entrate per recupero evasione IMU (accertamenti esattamente uguali alle riscossioni).

RISULTATO DI AMMINISTRAZIONE

	Rendiconto 2017	Rendiconto 2018
Fondo cassa finale	15.916,36	116.258,37
Residui attivi	1.461.134,32	1.068.747,50
Residui passivi	1.409.415,20	1.112.727,86
FPV	41.320,84	23.162,65
Risultato di amministrazione	26.314,64	49.115,36

Parte accantonata	371.842,08	600.503,40
<i>Di cui: FCDE</i>	366.556,68	254.902,52
Totale parte vincolata	108.331,76	67.039,60
Totale parte destinata agli investimenti	18.787,93	7.687,33
Totale parte disponibile	-472.647,13	-626.114,97

L'Ente è in disavanzo di amministrazione (lett. A incapiante delle quote accantonate, vincolate e destinate).

Rispetto all'esercizio 2016 il risultato di amministrazione (lett. A) dell'esercizio 2017 è aumentato del 120,45%. Anche la quota disponibile, pur se negativa, ha visto un miglioramento del 23,72% rispetto al risultato del 2016 (-619.612,75). Tale incremento, sia per il risultato di amministrazione che per la quota disponibile, è superiore, in termini assoluti, alla quota applicata per il ripiano del disavanzo da riaccertamento straordinario.

Per quel che riguarda, invece, l'esercizio 2018, emerge che, rispetto al 2017, il risultato di amministrazione aumenta dell'86,65% ma peggiora fortemente la quota disponibile, che mostra un incremento del disavanzo sostanziale, pari al 32,47%, conseguente all'incremento della quota accantonata.

Diversamente dall'esercizio precedente nell'esercizio 2018 il risultato di amministrazione non consegue un miglioramento tale da garantire la copertura della quota di disavanzo: la differenza dei due risultati è infatti inferiore alla quota applicata ai fini del ripiano (euro 22.800,72 a fronte di un ripiano previsto per euro 26.541,36).

Sul punto, come si vedrà più avanti, è stato espletato approfondimento istruttorio (nota istruttoria prot. 5152 del 5/10/2020 a cui l'Ente ha adempiuto con nota di risposta prot. n. 7826 del 16/10/2020), a seguito del quale il Comune ha fornito un prospetto in cui, a suo dire, si evidenzia come il recupero e il ripiano siano stati effettuati in ogni annualità, consentendo un maggior recupero, anche in relazione all'esercizio 2018.

CAPACITÀ DI RISCOSSIONE

La capacità di riscossione dell'Ente si manifesta con particolare riferimento ai seguenti dati:

	Rendiconto 2017 Accertamenti (a)	Rendiconto 2017 Riscossioni (b)	% (b/a)	Rendiconto 2018 Accertamenti (c)	Rendiconto 2018 Riscossioni (d)	% (d/c)
Tit.1 residui (iniziali + riaccertati)	418.847,12	191.394,81	46%	236.009,61	304.992,55	129%
Tit.1 competenza	1.664.390,22	1.340.972,26	80,57%	1.616.189,23	1.509.037,93	89,23%
Tit.3 residui (iniziali + riaccertati)	240.782,15	50.214,88	21%	186.994,42	47.233,34	25%
Tit.3 competenza	223.124,10	153.629,12	68,85%	343.065,94	281.690,37	82,11%

Si riscontra quindi una sofferenza nella capacità di riscossione in conto residui (iniziali e riaccertati) per il Titolo 1 (46% nel 2017 in netto miglioramento nel 2018) e per il Titolo 3 (21% nel 2017 e 25% nel 2018).

In relazione alle entrate proprie, emerge (dati BDAP) qualche sofferenza nello smaltimento dei residui provenienti proprio dalla gestione residui sia per il 2017 che per il 2018 in relazione ai Titolo III e IV.

L'Ente, nell'esercizio 2017 viola il parametro di deficitarietà strutturale n. 4 essendo il volume dei residui passivi complessivi provenienti dal titolo I pari al 50,24%, quindi superiore al 40 per cento degli impegni della medesima spesa corrente.

La situazione di cassa, comunque, non denota problemi di liquidità né di solvibilità dell'Ente.

Va, tuttavia, rilevato che l'Ente ha reiteratamente fatto ricorso alle anticipazioni di liquidità (252 giorni nel 2017 e 287 giorni nel 2018), che la cassa vincolata è nulla sia per il 2017, sia per il 2018 e che l'indice annuale sulla tempestività dei pagamenti rilevante ai fini dell'art. 1, comma 1, del d.l. 24 aprile 2014, n. 66, si attesta su valori positivi per entrambi gli esercizi.

SITUAZIONE DI CASSA

	Rendiconto 2017	Rendiconto 2018
Fondo cassa finale	15.916,36	116.258,37
Anticipazione di tesoreria	569.160,00	565.822,00
Cassa vincolata	0	0
Tempestività dei pagamenti	+121,70	+159,31

In sede istruttoria l'Ente ha confermato e giustificato l'utilizzo costante dell'anticipazione di tesoreria.

L'Organo di revisione dichiara la corrispondenza tra le scritture dell'Ente e quelle del Tesoriere e non emergono quote di anticipazioni non restituite.

Per l'esercizio 2017, per quel che riguarda gli equilibri di cassa, il differenziale tra riscossioni e pagamenti risulta negativo in conto residui (-1.020.941,96 euro), compensato solo parzialmente dal saldo positivo in conto competenza (+450.132,47 euro), con un fondo cassa finale comunque positivo, che vede, tuttavia, un decremento, rispetto a quello iniziale, pari al 97% (iniziale euro 586.725,85; finale euro 15.916,36).

Per l'esercizio 2018, quanto agli equilibri di cassa, il differenziale tra riscossioni e pagamenti risulta negativo in conto residui (-488.556,55 euro), compensato dal saldo positivo in competenza (+588.898,56 euro), con un fondo cassa finale, positivo, che vede un incremento, rispetto a quello iniziale, pari al 630% (iniziali 15.916,36 euro; finali 116.258,37 euro).

INDEBITAMENTO

	2017	2018
Debito complessivo a fine anno	5.841.869,02	5.743.414,72

Per il 2017, l'Ente sfiora il parametro di deficitarietà n. 7 (258,11% sul limite di 150%). Per il 2018, il parametro P4 (Sostenibilità debiti finanziari) risulta rispettato.

L'Ente dichiara di non avere in essere operazioni di partenariato pubblico-privato e/o di finanza derivata.

ORGANISMI PARTECIPATI

L'Organo di revisione non segnala, né nel Questionario né nella sua relazione, situazioni di criticità in ordine alle partecipazioni societarie in entrambi gli esercizi 2017 e 2018. Tuttavia, sia per l'esercizio 2017 che per il 2018, lo stesso evidenzia che, pur se non si sono verificati casi di mancata conciliazione dei rapporti creditori e debitori tra Ente e organismi partecipati, la nota informativa, relativa ai debiti e crediti tra l'Ente e gli organismi partecipati, non risulta corredata dalla doppia asseverazione.

Ci sono, inoltre, società in perdita continuativa dal 2013, con patrimonio netto negativo dal 2014 (società Urbania S.p.a., in liquidazione dal 19/12/2014).

DIRITTO

2. Nel loro percorso evolutivo, i controlli sui bilanci degli enti locali – previsto dall'art. 1, commi 166 e seguenti, della legge 23 dicembre 2005, n. 266, e potenziato dal d.l. 10 ottobre 2012, n. 174, convertito nella legge 7 dicembre 2012, n. 213, in particolare dall'introduzione dell'art. 148-bis del TUEL in cui, da un lato, sono stati trasfusi i controlli ex comma 166 e, dall'altro, sono state stabilite le misure sanzionatorie e/o interdittive - hanno assunto progressivamente caratteri cogenti nei confronti dei destinatari, proprio per prevenire o contrastare gestioni contabili non corrette, suscettibili di alterare l'equilibrio del bilancio (art. 81 Cost.) e di riverberare tali disfunzioni sul conto consolidato delle pubbliche amministrazioni, vanificando conseguentemente la funzione di coordinamento dello Stato finalizzata al rispetto degli obblighi comunitari.

I menzionati controlli si pongono in una prospettiva dinamica, in grado di finalizzare il confronto tra fattispecie e parametro normativo alla adozione di effettive misure correttive funzionali a garantire il rispetto complessivo degli equilibri di bilancio (*ex plurimis*: Corte costituzionale, sentenze n. 198 del 2012, n. 60 del 2013, n. 40 del 2014, n. 155/2015, n. 188/2016, n. 228 del 2017, Corte dei conti, Sezione delle autonomie, deliberazione n. 12/SEZAUT/2019/INPR) e, quindi, sono diretti a rappresentare agli organi elettivi degli enti controllati, la reale ed effettiva situazione finanziaria e/o le gravi irregolarità riscontrate nella gestione dell'ente, in modo tale che gli stessi possano responsabilmente assumere le decisioni di propria competenza.

Il controllo è svolto sulla base di criteri e linee guida definite in modo unitario dalla Corte dei conti, le quali, costituiscono un supporto operativo che non limita gli approfondimenti istruttori di cui le Sezioni regionali ravvisino la necessità, anche in relazione ad ulteriori profili contabili e gestionali ritenuti di interesse, in ordine ai quali le Amministrazioni e gli Organi di revisione contabile sono tenuti a garantire tutte le informazioni richieste, secondo le indicazioni fornite dalle Sezioni di controllo territorialmente competenti.

In siffatto contesto, il controllo della Sezione è limitato ai profili di criticità e irregolarità segnalati dai revisori e/o emersi in seguito all'istruttoria e recepiti nella deliberazione, sicché l'assenza di uno specifico rilievo su altri profili non può essere in nessun modo considerata quale implicita valutazione positiva.

3. All'esito dell'analisi svolta e dell'intervenuta interlocuzione con l'Ente, pur tenendo in debita considerazione quanto da questi rappresentato e precisato in sede istruttoria, la Sezione, per i motivi di diritto di seguito rappresentati, ritiene che le argomentazioni rese

dall'Amministrazione abbiano consentito solo in parte il superamento dei rilievi istruttori formulati e che, di conseguenza, in ragione degli elementi di irregolarità/criticità non superati vada assunta specifica pronuncia ai sensi del menzionato d.l. n. 174 del 10 ottobre 2012 convertito in L. n. 213 del 7 dicembre 2012 - non connotata dalla specifica assegnazione del termine di cui al 3° comma dell'art. 148-bis del Tuel - affinché possano, per il futuro, essere adottate le opportune misure di autocorrezione, di esclusiva competenza dell'Ente destinatario, atte a promuoverne l'eliminazione.

Inoltre, stante la delicata e complessa situazione in cui si trova il Comune all'esame, che evidenzia potenziali criticità per la costruzione dei futuri equilibri di bilancio e, più in generale, per una sana gestione, la Sezione con la presente deliberazione dispone adempimenti di monitoraggio intermedi della situazione finanziaria rappresentata i cui risultati, trasfusi in apposita relazione validata dall'organo di revisione ai sensi dell'art. 239 TUEL, ed approvata dalla Giunta comunale, dovranno essere rimessi alla Sezione con cadenza quadrimestrale a cura del responsabile dei servizi finanziari.

In proposito va evidenziato che l'Ente è in disavanzo di gestione.

Nell'esercizio 2018, a fronte di un risultato contabile di lett. A positivo per € 49.115,36, il disavanzo si attesta ad € 626.114,97 (+32,47% rispetto all'esercizio precedente). L'incremento del disavanzo sostanziale è conseguenza dell'accantonamento a titolo di fondo di anticipazione di liquidità, precedentemente utilizzata ai fini del FCDE.

Nell'esercizio 2017, il disavanzo di amministrazione (quale evidenziato nella lett. E del prospetto dimostrativo), ha inciso sulle entrate correnti per il 20,98%, con una quota pro-capite di € 184,26. La situazione è peggiorata nel 2018 in cui il disavanzo di amministrazione ha inciso sulle entrate correnti per il 27,18% (circa 7 punti percentuali in più rispetto al 2017), con una quota pro-capite di € 248,16 (circa 64 euro in più pro-capite rispetto all'esercizio precedente).

Sui risultati degli esercizi finanziari 2017 e 2018 hanno avuto un impatto significativo le situazioni pregresse. I risultati annuali sono, infatti, condizionati dalla necessità di ripianare disavanzi degli esercizi precedenti che, di fatto, limitano la capacità di spesa dei bilanci attuali. Va ricordato che l'Ente sta ripianando il maggior disavanzo da riaccertamento straordinario dei residui, la cui quota annuale pari ad € 26.541,36, è stata dal 2015 applicata, ogni anno, alla parte spesa del bilancio (ripiano trentennale).

L'Ente deve restituire, anche, anticipazioni di liquidità per complessivi € 430.180,06 (ricevute negli esercizi 2013-2014-2015), destinate al pagamento di debiti certi liquidi ed esigibili e da restituirsi con un piano di ammortamento a rate costanti di anni trenta.

Si ricorda, brevemente, che, a seguito del riaccertamento straordinario dei residui, all'1/1/2015 l'Ente aveva registrato un disavanzo di amministrazione di € 543.604,24, con un disavanzo reale (quota disponibile) di € 796.240,72. Il disavanzo di amministrazione al 31/12/2015 ammontava ad € 304.171,83, ma il disavanzo reale (quota disponibile) si attestava ad € 748.806,63. La differenza tra il disavanzo sostanziale all'1/1/2015 e quello al 31/12/2015 vedeva quindi un miglioramento di euro 47.434,09, superiore alla quota applicata per il ripiano (euro 26.541,36).

L'esercizio 2015 si è chiuso, quindi, con un disavanzo di euro 748.806,63. Nell'esercizio

2016 il disavanzo si è attestato ad € 619.612,75 con un risultato contabile di lett. A già di per sé negativo per € 128.653,60.

Nell'esercizio 2017, è migliorato il risultato contabile di lett. A, che ha registrato un saldo positivo per € 26.314,64 e si è ridotto il disavanzo che si è attestato ad € 472.647,13.

Si ricorda anche che il Comune di Bergantino è stato destinatario, in relazione al Rendiconto 2015, della deliberazione n. 148/2019/PRSE con la quale questa Sezione, nel formulare dubbi in merito alla corretta contabilizzazione della quota di anticipazione di liquidità, aveva raccomandato all'amministrazione *“di effettuare ogni rappresentazione contabile in maniera puntuale e chiara, in modo da garantire l'intelligibilità delle proprie risultanze contabili”*.

Passando ora al dettaglio delle criticità contabili e gestionali riscontrate sul rendiconto relativo all'esercizio 2017, sul bilancio di previsione 2018-2020 e sul rendiconto relativo all'esercizio 2018 del Comune di Bergantino (RO), quali emergenti dai Questionari redatti dall'Organo di revisione dell'Ente ai sensi del menzionato art. 1, commi 166 e ss., della legge n. 266/2005, la Sezione osserva e raccomanda quanto di seguito.

3.1. Ritardo (minimo) nell'approvazione del rendiconto 2017

La Sezione evidenzia che il rendiconto per l'esercizio finanziario 2017 è stato approvato in data 2 maggio 2018, quindi in ritardo rispetto al termine di legge (30 aprile).

La Sezione raccomanda, per il futuro, l'adozione di misure idonee a garantire il rispetto dei termini di legge per l'approvazione dei principali documenti del ciclo di bilancio e, in particolare, del rendiconto di gestione e richiama l'attenzione dell'Ente sulle misure sanzionatorie statuite dall' art. 9, comma 1-quinquies, d.l. n. 113/2016, convertito con modificazioni dalla legge 7 agosto 2016, n. 160.

3.2. Reiterato utilizzo delle anticipazioni di Tesoreria e mancata determinazione della giacenza di cassa vincolata ad inizio anno

Emerge dagli atti e dalle analisi dei rendiconti degli esercizi considerati che l'Ente fa sistematicamente uso dell'istituto delle anticipazioni di tesoreria.

Sebbene il fenomeno gestionale, per gli esercizi considerati, rientri nei parametri di legge la Sezione ritiene di dover richiamare l'Ente sul fatto che la circostanza se reiterata, come in specie, si pone come elemento sintomatico di criticità gestionale. Nel caso, tra l'altro, al di là dell'importo complessivo delle anticipazioni (pari a € 2.008.080,94 nel 2017 e ad € 1.737.189,02 per il 2018), l'esposizione è pressoché continuativa (giorni 252 nel 2017 e 287 nel 2018). L'Organo di revisione motiva il ricorso alle anticipazioni di cassa con la necessità di anticipare i pagamenti per lavori pubblici rispetto all'erogazione dei contributi regionali e statali, circostanza confermata anche in sede istruttoria dall'Ente. È stato, quindi, precisato che, per il biennio 2017-2018, le anticipazioni di cassa hanno compensato minori entrate in conto capitale, con la finalità di migliorare i tempi di pagamento. L'attenzione prestata, comunque, all'andamento della cassa ha portato – a detta dell'Ente - a dei saldi positivi negli ultimi esercizi, dal 2015 al 2019. Il Comune ha precisato, altresì, che *“partendo da un disavanzo da riaccertamento al 01/01/2015 di entità notevole, che viene recuperato in 30 annualità, non può che essere in costante svantaggio sulle*

disponibilità di cassa. Oltre ad accelerare i tempi di rendicontazione delle opere, ci si preoccupa di accelerare sul recupero del disavanzo da riaccertamento, riscontrando risultati positivi come sopra accennato, anche sul miglioramento dei tempi di pagamento dei debiti commerciali. Si provvede inoltre ad utilizzare il meno possibile l'avanzo eventualmente disponibile e ad accantonare integralmente all'FCDE i residui attivi ritenuti difficilmente esigibili".

Per entrambi gli esercizi finanziari considerati, poi, non risulta valorizzata la cassa vincolata.

Per quanto riguarda gli equilibri di cassa, va evidenziato che: per l'esercizio 2017 il differenziale tra riscossioni e pagamenti risulta negativo in conto residui, compensato solo parzialmente dal saldo positivo in conto competenza, con un fondo cassa finale, positivo, che vede, tuttavia, un decremento, rispetto a quello iniziale, pari al 97%. Analogamente, per l'esercizio 2018, il differenziale tra riscossioni e pagamenti risulta positivo in conto residui, compensato dal saldo positivo in conto competenza, ma con un fondo cassa finale, positivo, che vede un incremento, rispetto a quello iniziale, pari al 630%.

La Sezione, ricorda al riguardo, che il ricorso ad anticipazioni di cassa, previsto dall'art. 222 del TUEL, si configura come una soluzione di breve periodo per superare transitorie situazioni di scarsa o insufficiente liquidità e non, invece, quale forma sistematica di finanziamento dell'Ente, peraltro spesso particolarmente onerosa in quanto, come evidenziato dalla disposizione che disciplina l'istituto, il ricorso a tale formula di finanziamento comporta la corresponsione dell'interesse sulle somme anticipate da pagare all'istituto tesoriere. In virtù dell'attuale quadro contabile è necessario, pertanto, intraprendere ogni utile sforzo per eliminare la crisi anche temporanea di liquidità, evitando in tal modo di introdurre indirettamente la trasformazione del debito di tesoreria in un debito a medio lungo termine, non consentito dalle attuali norme contabili.

La Sezione, pertanto, si riserva di monitorare l'andamento del fenomeno nonché di verificare le iniziative e le misure adottate - o che si intendono adottare - al fine di evitare il reiterarsi ulteriore di tale criticità, nel prosieguo dei controlli di proprio competenza.

Quanto alla mancata valorizzazione della cassa vincolata, ciò non rappresenta una criticità qualora l'Ente abbia provveduto ad aggiornare correttamente la giacenza di cassa vincolata al 31/12 di ciascun anno considerato. Tuttavia, sul punto, la Sezione ritiene necessario ribadire ancora una volta l'importanza in termini generali, ai fini dell'attenuazione del rischio di emersione di futuri squilibri di bilancio, della corretta apposizione di vincoli alle entrate riscosse, nonché della relativa osservanza nella successiva gestione. L'esigenza che le risorse vincolate giacenti in cassa non siano distolte dalla loro originaria destinazione emerge nell'art. 195 del TUEL che, nell'ammettere deroghe al vincolo di destinazione di tali risorse, pone limiti sia quantitativi che procedurali e sancisce la necessità che i movimenti di utilizzo e di reintegro delle somme vincolate siano oggetto di registrazione contabile secondo le modalità indicate nel Principio applicato della contabilità finanziaria (si richiamano altresì le linee di indirizzo in tema di gestione di cassa delle entrate vincolate e destinate di cui alla deliberazione della Sezione delle Autonomie n. 31/2015/INPR). Inoltre, si rammenta che l'art. 180 del d.lgs. n. 267 del 2000 prescrive, alla lett. d), che l'ordinativo di incasso riporti, fra le altre annotazioni, "*gli eventuali vincoli di destinazione*

delle entrate derivanti da legge, da trasferimenti o da prestiti". Allo stesso modo, il successivo art. 185 impone, alla lett. i), che anche i mandati di pagamento attestino *"il rispetto degli eventuali vincoli di destinazione stabiliti per legge o relativi a trasferimenti o ai prestiti"*.

3.3. Autonomia finanziaria - Capacità di riscossione delle entrate – Accertamento per cassa delle entrate per recupero evasione - Gestione residui – Sforamento del parametro di deficitarietà 4 nel 2017

L'analisi svolta ha evidenziato un non soddisfacente grado di autonomia finanziaria e una certa sofferenza nella capacità di riscossione dell'Ente.

Il grado di autonomia finanziaria, infatti, si attesta all'83,40% nell'esercizio 2017 ed all'85,06% nel 2018, comunque in miglioramento. Per il 2017 la velocità di riscossione delle entrate in conto competenza mostra qualche sofferenza per il Tit. IV e relativamente per il Tit. III (Tit. I: 80,57%; Tit. II: 71,56%; Tit. III: 68,85%; Tit. IV: 50,39%). Nel 2018, la velocità di riscossione in conto competenza mostra un miglioramento generalizzato (Tit. I: 89,23%; Tit. II: 79,09%; Tit. III: 82,11%; Tit. IV: 93,30%).

Quanto alla capacità di riscossione delle entrate in conto residui emerge una sofferenza, per l'esercizio finanziario 2017, nella riscossione per il titolo 1 (46%) e, in entrambi gli esercizi, per il titolo 3 (21% nel 2017 e 25% nel 2018).

L'Ente, comunque, ha un grado di copertura delle spese correnti e rimborso prestiti adeguato (106,31% per l'esercizio 2017 e 105,69% per il 2018), una buona capacità di realizzo delle previsioni di competenza in accertamenti, con riferimento in particolare alle entrate proprie (Tit. I: 97,93% nel 2017 e 97,32% nel 2018; Tit. II: 71,56% nel 2017 e 86,83% nel 2018; Tit. III: 68,85% nel 2017 e 90,40% nel 2018; Tit. IV: 50,39% nel 2017 e 93,30% nel 2018).

Emerge, poi, che in entrambi gli esercizi finanziari esaminati, l'Ente ha accertato per cassa delle entrate per recupero evasione IMU posto che gli accertamenti sono esattamente uguali alle riscossioni (prospetto 2.1 della Sez. I.III dei questionari).

Sulla base dei dati presenti in BDAP e in relazione alle entrate proprie emerge qualche sofferenza nello smaltimento dei residui provenienti proprio dalla gestione residui i cui tassi di smaltimento oscillano, nell'esercizio 2017, dal 22,64% del Titolo III al 63,08% del Titolo I. Per l'esercizio 2018, sulla base dei dati in BDAP, emerge qualche sofferenza nello smaltimento dei residui attivi provenienti dalla gestione residui, in particolare per il Tit. III (19,62%) e per il Tit. IV (26,57%). Con riferimento ai residui passivi, dai dati rinvenibili nella BDAP, la situazione nel corso del 2018 esprime un decremento degli stessi.

Emerge, altresì in atti, che sono stati eliminati crediti riconosciuti inesigibili, non ancora prescritti, per un importo di euro 135.272,75, il cui elenco sembra esser stato allegato al rendiconto, ma che non sono stati mantenuti nello stato patrimoniale. L'Ente non ha ancora adottato la contabilità economico-patrimoniale, rinviandola al 2020 (delibera di approvazione rendiconto 2018). Sul punto, in sede istruttoria, l'Ente ha precisato che si tratta di residui attivi relativi all'esercizio 2014 e precedenti, eliminati per inesigibilità e ne ha dettagliato la composizione. Tali residui sono ancora a ruolo per le parti riscuotibili e non sono mantenuti nello stato patrimoniale, in quanto non redatto per il 2018.

L'Ente, nel 2017, ha violato il parametro di deficitarietà strutturale n. 4 essendo il volume dei residui passivi complessivi provenienti dal titolo I superiore al 40 per cento degli impegni della medesima spesa corrente (qui si attesta al 50,24%). Tale circostanza appare anomala in un'ottica di contabilità armonizzata, in considerazione non solo del principio della cd. "competenza potenziata" ma, anche, del fatto che l'attendibilità delle entrate e la congruità delle spese hanno un valore essenziale per la corretta gestione dell'Ente, per salvaguardare l'equilibrio di bilancio e prevenire l'eventuale possibile dissesto.

La Sezione, quanto alle criticità emerse in relazione all'autonomia finanziaria e alle gestione dei residui, richiama l'attenzione dell'Amministrazione comunale e, in particolare, degli organi politici e degli organi tecnici di controllo (Responsabile dei servizi finanziari, Revisori dei conti, Segretario comunale), ognuno per la parte di competenza, sull'importanza della correttezza e congruità delle previsioni di bilancio, da stimarsi in base all'effettiva esigibilità dell'entrata secondo il già menzionato principio contabile applicato della competenza cd. "potenziata" nonché sulla circostanza che il tasso di realizzazione delle entrate (derivante dal rapporto tra le riscossioni in conto competenza e gli accertamenti), ossia la misura della capacità dell'ente di incassare le entrate accertate, è uno dei parametri ritenuti significativi ai fini dell'indagine sulla salute finanziaria di un ente. Sotto altro aspetto evidenzia che lo sviluppo dell'autonomia finanziaria e, entro i limiti di legge, dell'autonomia impositiva che contraddistingue la finanza comunale unitamente al conseguente ridimensionamento della finanza derivata, rendono centrale il ruolo della riscossione delle entrate quale mezzo atto ad assicurare i servizi da rendere alla comunità amministrata. Non va, poi, dimenticato che intorno alle risorse finanziarie, alla loro effettiva realizzazione e alla loro corretta utilizzazione, ruota il nuovo sistema di armonizzazione dei bilanci e delle regole di sana gestione.

Rammenta che la gestione delle risorse della collettività amministrata non è, nel tempo, impermeabile ad evidenti sofferenze creditorie e debitorie laddove non sia accompagnata da un approccio necessariamente dinamico e preventivo nel monitoraggio degli andamenti e nell'efficacia della riscossione e dei pagamenti. Ricorda, altresì, che la capacità dell'Ente di realizzare le entrate accertate costituisce il presupposto ineludibile per l'impostazione delle politiche pubbliche anche negli enti del livello di governo locale. Da ciò discende che tanto più efficace sarà la capacità dell'Ente di riscuotere le proprie entrate, tanto più alta sarà la disponibilità di risorse liquide per rendere maggiori e/o migliori servizi alla cittadinanza.

Richiama, quindi, l'attenzione dell'Ente sulle statuizioni dell'All. 4/2 al D.lgs. n. 118/2011 che prevede (paragrafo 3.3) 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.."*; allo stesso modo l'esempio n. 4 contenuto nel medesimo All. 4/2- Appendice tecnica- prevede che *"nel rispetto del principio contabile generale n. 9 della prudenza, il principio applicato della contabilità finanziaria n. 3.3 prevede che le entrate di dubbia e difficile esazione, per le quali non è certa la riscossione integrale, sono accertate per l'intero importo del credito (ad es. le sanzioni amministrative al codice della strada, gli oneri di urbanizzazione, i proventi derivanti dalla lotta all'evasione, ecc.). Pertanto, per tali entrate è escluso il cd. accertamento per cassa ed è*

obbligatorio effettuare un accantonamento al fondo crediti di dubbia esigibilità, vincolando una quota dell'avanzo di amministrazione” e ne raccomanda il pedissequo rispetto, evidenziando che l'accertamento integrale delle entrate, pur con le eccezioni previste dal D.lgs. n. 118/2011, accompagnato dalla contestuale previsione del fondo crediti di dubbia esigibilità, costituisce uno degli aspetti principali della disciplina concernente l'armonizzazione contabile.

Ricorda, poi, che i residui, una volta riportati nel bilancio, concorrono a formare il risultato di amministrazione che l'ente può applicare negli esercizi successivi. Per questo motivo si pone la necessità che vengano mantenuti nel bilancio solo quelli che l'ente ha la ragionevole certezza di incassare ovvero di pagare. Si corre altrimenti il rischio che emerga un avanzo di amministrazione che non corrisponde alla presenza di risorse finanziarie, effettivamente spendibili, o comunque ad un risultato di gestione effettivamente positivo.

Raccomanda a tutti gli organi preposti, sia politici che tecnici, ciascuno per quanto di propria competenza, di valutare con la dovuta attenzione le criticità e le inefficienze, nonché le relative cause, e, allo stesso tempo, di intraprendere le conseguenti azioni e di vigilare sull'andamento del fenomeno in vista anche della adozione di misure di cautela ulteriori che dovessero rendersi necessarie per la salvaguardia degli equilibri di bilancio, tenuto, altresì, conto della situazione complessiva in cui lo stesso versa (di cui si è già detto e che si approfondirà in prosieguo di trattazione) che evidenzia potenziali criticità per la costruzione dei futuri equilibri di bilancio e, più in generale, per una sana gestione.

3.4. Risultato di amministrazione – Disavanzo - Situazione pregressa avente riflessi sugli esercizi considerati

Come già evidenziato, il comune di Bergantino è Ente in disavanzo di amministrazione i cui risultati annuali sono condizionati dalla necessità di ripianare disavanzi degli esercizi precedenti che, di fatto, limitano la capacità di spesa dei bilanci attuali. L'andamento del disavanzo di gestione ha avuto la seguente evoluzione:

	2016	2017	2018
Risultato di amministrazione (lett. A)	-128.653,60	+26.314,64	+49.115,36
Disavanzo (parte disponibile – lett. E)	-619.612,75	-472.647,13	-626.114,97

Emerge dall'analisi degli atti e dalle affermazioni ivi contenute che nell'esercizio 2018 l'aggravio del disavanzo è stato determinato dal contestuale accantonamento, diversamente dall'anno precedente, del FCDE e del fondo di anticipazione di liquidità (quest'ultimo per un importo di € 338.840,48, corrispondente alle quote residue da restituire).

L'analisi evidenzia, poi, che nell'esercizio 2018, il risultato contabile di amministrazione non registra, rispetto a quello 2017, un miglioramento tale da garantire la copertura della quota di disavanzo poiché la differenza dei due risultati è inferiore alla quota applicata ai fini del ripiano (€ 22.800,72 a fronte di un ripiano previsto per € 26.541,36).

Quanto, poi, alla composizione del risultato di amministrazione, per entrambi gli esercizi considerati è emerso che l'accantonamento della quota destinata agli investimenti non è comprensiva delle quote destinate e non utilizzate degli esercizi precedenti.

In sede istruttoria, il Comune ha confutato la criticità ed ha fornito il prospetto seguente che evidenzia, a suo convincimento, come il recupero e il ripiano siano stati effettuati in ogni annualità, consentendo un maggior recupero, anche in relazione all'esercizio 2018.

Sul punto l'Ente sostiene che: *“la quota annuale di tale disavanzo, pari ad € 26.541,36, è stata da allora correttamente applicata, alla parte spesa del bilancio, come si può evincere dagli schemi del conto del bilancio, gestione delle spese (...). L'effettivo recupero di tale quota viene verificato ogni anno, detraendo dal disavanzo originario una quota per ogni anno trascorso e rapportando l'effettiva entità della parte disponibile al disavanzo al 01/01/2015. Tale verifica avviene materialmente nella relazione della giunta al consuntivo. Il risultato della verifica è come segue (estratto della relazione 2018):*

Il disavanzo da riaccertamento straordinario al 01/01/2015, pari ad € 796.240,72, è stato recuperato in quota maggiore del dovuto, come da seguente tabella”

Disavanzo al 01/01/2015			€ 796.240,72	Quota annuale	€ 26.541,36
Anno	Disavanzo all'1/1	Quota recupero	Disavanzo al 31/12	Disavanzo reale	Maggiore recupero
2015	€ 796.240,72	€ 26.541,36	€ 769.699,36	€ 748.806,63	€ 20.892,73
2016	€ 769.699,36	€ 26.541,36	€ 743.158,01	€ 619.612,75	€ 123.545,26
2017	€ 743.158,01	€ 26.541,36	€ 716.616,65	€ 472.647,13	€ 243.969,52
2018	€ 716.616,65	€ 26.541,36	€ 690.075,29	€ 626.114,97	€ 63.960,32

L'Ente ha anche precisato che nel 2019 il maggior recupero, rispetto al previsto, è stato di € 190.666,28 e che, a suo dire, *“i risultati di bilancio degli anni 2017 e 2018 non comportino alcun disavanzo, riportando anzi un vantaggio considerevole rispetto al piano di rientro da riaccertamento straordinario al 01/01/2015”*. L'Ente ha, infatti, sostenuto che: *“dalla verifica si evince che il 2017 si è concluso con un maggior recupero, rispetto al 2015, pari ad € 243.969,52 e il 2018 si è concluso con un maggior recupero, rispetto al 2015, pari ad € 63.960,32. L'erosione del maggiore recupero nel 2018 è dovuta, come da voi riscontrato, al non utilizzo del fondo anticipazioni di liquidità per l'accantonamento dell'FCDE. Tale operazione risulta a nostro avviso molto positiva, sia perché è stata operata con un esercizio di anticipo rispetto agli obblighi di legge, sia perché non genera maggiore disavanzo”*.

Quanto alle quote destinate 2017 e 2018, l'Ente ha fornito i prospetti relativi alla definizione della quota destinata per entrambi gli esercizi, estratti dalla relazione della giunta al consuntivo, quali di seguito riportati:

Quote destinate 2017

Quota destinata agli investimenti al 1/1/2017	Svincolo quota destinata 2017	Saldo competenza 2017	Gestione residui	Risorse destinate agli investimenti al 32/12/2017
€ 27.033,06	€ --	€ 4.217,37	€ -12.462,50	€ 18.787,93

Quote destinate agli investimenti (composizione)

Quota destinata agli investimenti	Svincolo quota destinata 2018	Saldo competenza 2018	Gestione residui	Risorse destinate agli investimenti
-----------------------------------	-------------------------------	-----------------------	------------------	-------------------------------------

al 1/1/2018				al 32/12/2018
€ 18.787,93	€ 3.026,11	€ 3.975,79	€ -12.050,28	€ 7.687,33

L'Ente ha, altresì, precisato che: "a tali quote sono state detratte somme derivanti dalla cancellazione di residui attivi in conto capitale, in quanto esse rappresentano quote spendibili dell'avanzo, pure in situazione di recupero di disavanzi pregressi. Tale scelta è stata operata al fine di limitare il finanziamento di spese con avanzo e migliorare il recupero del disavanzo".

La Sezione, alla luce dei chiarimenti forniti dall'Ente in sede istruttoria, ritiene superata la criticità relativa alla composizione del risultato di amministrazione.

Diversamente, quanto alle altre criticità oggetto dell'approfondimento istruttorio, osserva quanto di seguito.

3.4.1. In merito alla rilevata circostanza che il risultato contabile di amministrazione (lett. A del prospetto dimostrativo) nell'esercizio 2018 registra un miglioramento, rispetto allo stesso risultato dell'esercizio 2017, non idoneo a garantire la copertura della quota di disavanzo, la Sezione, pur comprendendo la logica sottostante alla dimostrazione data dall'Ente non può esimersi dall'evidenziare che l'Ente fa riferimento ad un raffronto statico del ripiano rispetto al disavanzo originario (determinatosi in sede di riaccertamento straordinario), calcolando il maggior recupero attraverso il raffronto fra il disavanzo reale, quale emergente dalla gestione annuale che trova evidenziazione nella voce "E" del prospetto dimostrativo del risultato di amministrazione dell'anno di riferimento, e quello che avrebbe dovuto essere applicando solo la quota di ripiano rispetto al disavanzo originario come se il vero risultato di esercizio fosse del tutto ininfluente. In tal modo, la determinazione del recupero, come prospettata dall'Ente, prende come base di riferimento un risultato "teorico" anziché il risultato "reale" e, di conseguenza, le conclusioni a cui perviene l'Ente sono dissonanti rispetto a quelle evidenziate dalla situazione reale.

Si richiamano, quanto alle modalità di calcolo corrette, le statuizioni del DM 2/4/2015 recante *"Criteri e modalità di ripiano dell'eventuale maggiore disavanzo di amministrazione derivante da riaccertamento straordinario dei residui e dal primo accantonamento al fondo crediti di dubbia esigibilità, di cui all'articolo 7, comma 7, del decreto legislativo n. 118 del 2011"*.

Fermo restando che l'applicazione della corretta metodologia di calcolo conferma che fino all'esercizio 2017 l'Ente ha effettivamente coperto le quote di ripiano e migliorato il disavanzo reale (sia pure con risultati ben diversi da quelli evidenziati dall'Ente nel prospetto sopra riportato), tuttavia, nell'esercizio 2018 il disavanzo al 31/12 (€ 626.114,97) è notevolmente peggiorato rispetto a quello iniziale al 01/01 (€ 472.647,13) e anche confrontando i risultati contabili di lett. A, che presentano risultati positivi, la differenza è pari ad € 22.800,72, inferiore alla quota di ripiano (€ 26.541,36).

3.4.2. Quanto al disavanzo dell'esercizio 2018, come già evidenziato, l'aggravio è stato determinato dal contestuale accantonamento, diversamente dall'anno precedente, del FCDE e del fondo di anticipazione di liquidità (quest'ultimo per un importo di € 338.840,48, corrispondente alle quote residue da restituire).

Il comune di Bergantino, infatti, nel 2013-2014-2015, ha ottenuto dalla Cassa depositi e prestiti -ai sensi del decreto del MEF 7/8/2015- anticipazioni di liquidità rispettivamente di euro 87.072,74, euro 125.734,99 ed euro 165.130,85 per un totale di euro 430.180,06 da destinare al pagamento di debiti certi liquidi ed esigibili e da restituirsi con un piano di ammortamento a rate costanti di anni trenta. A detta dell'Ente e dell'Organo di revisione dei conti, detta anticipazione è stata contabilizzata fino all'esercizio 2017 in conformità a quanto disposto dall'art 2, comma 6 del D.L. n. 78/2015 che consentiva agli enti destinatari delle anticipazioni di liquidità a valere sul fondo per assicurare la liquidità per pagamenti dei debiti certi, liquidi ed esigibili di cui all'articolo 1 del decreto-legge n. 35/2013, di utilizzare la quota accantonata nel risultato di amministrazione a seguito dell'acquisizione delle erogazioni, ai fini dell'accantonamento al fondo crediti di dubbia esigibilità nel risultato di amministrazione. Nell'esercizio 2018, a seguito della costituzione, nella quota accantonata del risultato di amministrazione, di apposito fondo FAL per € 338.840,48, il disavanzo sostanziale dell'Ente si è fortemente incrementato, registrando un aumento aumentato peggiorativo del 32,47%.

Ai fini della compiuta valutazione della complessa situazione in cui si è venuto a trovare il Comune di Bergantino nell'esercizio 2018 e dei riflessi che ne possono conseguire negli esercizi futuri, si ritiene utile riportare, sinteticamente, le vicende normative e giurisprudenziali che hanno interessato e continuano ad interessare le modalità di contabilizzazione del fondo anticipazioni di liquidità (FAL).

3.4.2.1. L'art. 2, comma 6, del d.l. n. 78 del 2015 è stato caducato dalla declaratoria di illegittimità costituzionale (sentenza n. 4/2020) unitamente all'art. 1, comma 814, della legge n. 205 del 2017 che, nel dettare l'interpretazione autentica dell'art. 2, comma 6, consentiva di utilizzare la quota accantonata nel risultato di amministrazione a seguito dell'acquisizione delle erogazioni, ai fini dell'accantonamento al fondo crediti di dubbia esigibilità nel risultato di amministrazione, *“con effetti sulle risultanze finali esposte nell'allegato 5/2 annesso al decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118, a seguito del riaccertamento straordinario dei residui effettuato ai sensi dell'articolo 3, comma 7, dello stesso decreto legislativo n. 118 del 2011, nonché sul ripiano del disavanzo previsto dal comma 13 del medesimo articolo, limitatamente ai soli enti che hanno approvato il suddetto riaccertamento straordinario a decorrere dal 20 maggio 2015, fermo restando il rispetto dell'articolo 3, comma 8, del medesimo decreto legislativo n. 118 del 2011, il quale prevede che l'operazione di riaccertamento straordinario sia oggetto di un unico atto deliberativo”*.

La Corte costituzionale, con sentenza n. 4 del 28/01/2020 ha dichiarato la illegittimità costituzionale delle richiamate disposizioni poiché esse consentivano di utilizzare le anticipazioni di liquidità al di fuori dei ristretti limiti del pagamento delle passività pregresse nei termini sanciti dal d.l. n. 35 del 2013, risultando così in contrasto con gli artt. 81, 97 e 119, sesto comma, Costituzione.

Tra le altre argomentazioni, la Corte costituzionale ha, in particolare, precisato che *“il mancato accantonamento delle risorse, quantificato secondo l'ordinario criterio di computo del FCDE, consente al Comune (...) di impiegare un surplus di spesa, pari al mancato accantonamento, coprendolo con risorse “nominali” (ma non reali, perché il meccanismo contabile indebitamente autorizzato dalle norme censurate finisce per ridurre*

o azzerare il cosiddetto FCDE attraverso la sua sostituzione parziale o totale con l'anticipazione di liquidità), in tal modo incrementando di fatto – senza che ciò appaia dalle scritture ufficiali – il disavanzo di amministrazione già maturato negli esercizi precedenti” evidenziando, altresì, come l'accantonamento al FCDE sia funzionalmente definito in modo inequivocabile dall'allegato 4/2, punto 3.3, al decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118 e costituisca *“una regola che inverte l'applicazione del principio di prudenza nella stima delle risorse disponibili”* poiché il fondo rende inerte, cioè inutilizzabile, una quota delle risorse risultanti da parte entrata, in misura proporzionale all'andamento della riscossione che ha caratterizzato l'ente locale negli esercizi precedenti. In assenza della svalutazione dei crediti, infatti, si consentirebbe l'iscrizione in bilancio di entrate stimate in modo da non tener conto dell'effettiva capacità di riscossione dei crediti. In conseguenza – afferma la Corte – *“Permettere – come fanno la disposizione originaria e quella di interpretazione autentica censurata – la sostituzione di detto accantonamento mediante la doppia contabilizzazione dell'anticipazione di liquidità (che infatti, nell'ottica delle medesime disposizioni, non si limita a determinare il naturale incremento del saldo di cassa di fine esercizio, ma viene impiegata anche per l'indebita sostituzione del fondo svalutazione crediti di dubbia esigibilità), vanifica la possibilità di stimare le risorse disponibili secondo prudenza, così contraddicendo il presupposto funzionale del fondo stesso”*. Inoltre, poiché l'FCDE non è oggetto di impegno e genera un'economia di bilancio che confluisce nel risultato di amministrazione come quota accantonata, la sostituzione di detto accantonamento mediante la doppia contabilizzazione dell'anticipazione di liquidità altera il risultato di amministrazione poiché *“la contabilizzazione tra le parti attive del rendiconto delle anticipazioni di liquidità, già facenti parte del fondo di cassa di fine esercizio, migliora in modo solo apparente il risultato di amministrazione, così esonerando l'ente locale dalle necessarie operazioni di rientro dal deficit, che non saranno parametrize sul disavanzo effettivo ma su quello alterato dall'anomala contabilizzazione del fondo anticipazioni liquidità. (...). L'effetto distorsivo nel calcolo del disavanzo è particolarmente grave per la pregnante funzione certativa della sua determinazione, dalla quale l'ordinamento fa dipendere importanti effetti giuridici; in proposito è utile ricordare che l'art. 188 del d.lgs. n. 267 del 2000 prescrive che «[l]’eventuale disavanzo di amministrazione, accertato ai sensi dell’articolo 186, è immediatamente applicato all’esercizio in corso di gestione contestualmente alla delibera di approvazione del rendiconto. La mancata adozione della delibera che applica il disavanzo al bilancio in corso di gestione è equiparata a tutti gli effetti alla mancata approvazione del rendiconto di gestione. Il disavanzo di amministrazione può anche essere ripianato negli esercizi successivi considerati nel bilancio di previsione, in ogni caso non oltre la durata della consiliatura, contestualmente all’adozione di una delibera consiliare avente ad oggetto il piano di rientro dal disavanzo nel quale siano individuati i provvedimenti necessari a ripristinare il pareggio»”*.

Evidenziate, quindi, le diversità tra:

- la contabilizzazione nella cassa dell'ente dell'anticipazione di liquidità, che avviene nel momento in cui quest'ultima viene somministrata e risponde alle eccezionali e tipizzate ipotesi di pagamento delle passività pregresse previste dal d.l. n. 35 del 2013,
- l'appostazione in bilancio dell'onere di restituzione della quota capitale e interessi del

- prestito acceso, intrinseca conseguenza dell'assunzione di un prestito,
- l'accantonamento di risorse nel fondo crediti di dubbia esigibilità, che ha come fine il non far ricadere negativamente sull'equilibrio strutturale del bilancio la scarsa capacità di realizzare le entrate

la Corte costituzionale afferma che *“l'utilizzazione delle anticipazioni di liquidità in sostituzione dell'accantonamento conseguente all'esistenza di crediti di dubbia esigibilità permette indebitamente all'ente locale l'effettuazione di nuove spese, evitando il necessario adempimento di carattere prudenziale e in tal modo aggravando il deficit strutturale preesistente”*. Conclusivamente, la Corte costituzionale, ribadito che non è comunque consentita alcuna utilizzazione delle anticipazioni di liquidità per modificare il risultato di amministrazione, ha precisato che la *“presente pronuncia [la n. 4/2020] produce un'efficacia immediatamente vincolante per la nuova definizione del disavanzo e per l'adozione delle correzioni atte a porvi rimedio”*.

L'efficacia della sentenza, pertanto, è stata immediatamente vincolante per la nuova definizione del disavanzo e per l'adozione delle misure conseguenti da parte degli Enti a decorrere dal rendiconto 2019.

In seguito, la legge 28 febbraio 2020, n. 8, di conversione del d.l. 30.12.2019, n. 162 (recante *“Disposizioni urgenti in materia di proroga dei termini legislativi, di organizzazione delle pubbliche amministrazioni, nonché di innovazione tecnologica”*), proprio al fine di dare attuazione alla sopra richiamata sentenza della Corte costituzionale n. 4/2020 ha introdotto l'art. 39-ter *“Disciplina del fondo anticipazione di liquidità degli enti locali”* stabilendo che:

“1. (...) in sede di approvazione del rendiconto 2019 gli enti locali accantonano il fondo anticipazione di liquidità nel risultato di amministrazione al 31 dicembre 2019, per un importo pari all'ammontare complessivo delle anticipazioni di cui al decreto-legge 8 aprile 2013, n. 35, convertito, con modificazioni, dalla legge 6 giugno 2013, n. 64, e successivi rifinanziamenti, incassate negli esercizi precedenti e non ancora rimborsate alla data del 31 dicembre 2019.

2. L'eventuale peggioramento del disavanzo di amministrazione al 31 dicembre 2019 rispetto all'esercizio precedente, per un importo non superiore all'incremento dell'accantonamento al fondo anticipazione di liquidità effettuato in sede di rendiconto 2019, è ripianato annualmente, a decorrere dall'anno 2020, per un importo pari all'ammontare dell'anticipazione rimborsata nel corso dell'esercizio.

3. Il fondo anticipazione di liquidità costituito ai sensi del comma 1 è annualmente utilizzato secondo le seguenti modalità:

a) nel bilancio di previsione 2020-2022, nell'entrata dell'esercizio 2020 è iscritto, come utilizzo del risultato di amministrazione, un importo pari al fondo anticipazione di liquidità accantonato nel risultato di amministrazione 2019 e il medesimo importo è iscritto come fondo anticipazione di liquidità nel titolo 4 della missione 20 - programma 03 della spesa dell'esercizio 2020, riguardante il rimborso dei prestiti, al netto del rimborso dell'anticipazione effettuato nell'esercizio;

b) dall'esercizio 2021, fino al completo utilizzo del fondo anticipazione di liquidità, nell'entrata di ciascun esercizio del bilancio di previsione è applicato il fondo stanziato nella spesa dell'esercizio precedente e nella spesa è stanziato il medesimo fondo al netto del rimborso dell'anticipazione effettuato nell'esercizio.

4. La quota del risultato di amministrazione accantonata nel fondo anticipazione di liquidità è applicata al bilancio di previsione anche da parte degli enti in disavanzo di amministrazione.”

In conseguenza, in base al disposto di cui al comma 1, gli enti locali sono tenuti ad accantonare le quote di anticipazione di liquidità non ancora rimborsate, in questo modo sterilizzando, a consuntivo, il miglioramento del risultato di amministrazione mentre, ai sensi dei successivi commi 2 e 3, l'incremento del maggior disavanzo così determinato, corrispondente al nuovo accantonamento a titolo di FAL nel risultato di amministrazione del 2019, secondo quanto disposto dal comma 1, avrebbe dovuto essere ripianato in un arco temporale corrispondente a quello del piano di restituzione dell'anticipazione di liquidità.

I commi 2 e 3 dell'art. 39-ter, infatti, avrebbero dovuto attenuare l'impatto della disposizione di cui comma 1 nei bilanci degli enti locali.

Successivamente, però, la Corte costituzionale, con sentenza 10 febbraio - 29 aprile 2021, n. 80 ha dichiarato l'illegittimità costituzionale dell'art. 39-ter, commi 2 e 3, in quanto *“il combinato disposto delle norme censurate produce un fittizio miglioramento del risultato di amministrazione con l'effetto di esonerare l'ente locale dalle appropriate operazioni di rientro dal deficit, che non vengono parametrize sul disavanzo effettivo ma su quello alterato dall'anomala contabilizzazione del fondo anticipazioni liquidità”*.

Nello specifico, quanto al censurato comma 2 la Corte ha ritenuto che lo stesso introduca una rilevante deroga alle ordinarie regole di ripiano del maggior disavanzo eventualmente emerso, dilatando i tempi di rientro dal deficit, che così si sottraggono all'art. 188 TUEL. Sul punto la Corte ha affermato che: *“Parimenti, questa Corte ha già affermato che la regola fisiologica del rientro dal disavanzo è quella del ripianamento annuale, al massimo triennale, e comunque non superiore allo scadere del mandato elettorale (...), e che «ogni periodo di durata superiore comporta il sospetto di potenziale dissesto e può essere giustificato solo se il meccanismo normativo che lo prevede sia effettivamente finalizzato al riequilibrio» (sentenza n. 115 del 2020). (...) Tale è l'effetto del censurato comma 2, il quale consente di separare dal risultato di amministrazione l'«ulteriore» disavanzo, che invece deve essere necessariamente unico (sentenza n. 115 del 2020). (...) Il meccanismo prefigurato dal comma 2 dell'art. 39-ter integra una violazione del principio di responsabilità democratica, in quanto, in luogo di un ripianamento rispettoso dei tempi del mandato elettorale, ne introduce uno che consente di differire l'accertamento dei risultati, ivi compresa l'indicazione di idonee coperture, oltre la data di cessazione dello stesso. Inoltre, considerato che il ripiano del disavanzo segue il medesimo ammortamento trentennale dell'anticipazione di liquidità, tale differimento comporta il trasferimento dell'onere del debito e del disavanzo dalla generazione che ha goduto dei vantaggi della spesa corrente a quelle successive, senza che a queste ultime venga trasmesso alcun beneficio connesso all'utilizzazione di beni durevoli di investimento. La pluriennale diluizione degli oneri di ripianamento del maggior deficit incorre anche nella violazione*

dei principi di responsabilità del mandato elettivo e di equità intergenerazionale. L'incremento del deficit strutturale e dell'indebitamento per la spesa corrente ha già indotto questa Corte a formulare chiari ammonimenti circa «la problematicità di soluzioni normative [...] le quali prescrivono il riassorbimento dei disavanzi in archi temporali lunghi e differenziati, ben oltre il ciclo di bilancio ordinario, con possibili ricadute negative anche in termini di equità intergenerazionale» (sentenza n. 18 del 2019)».

Quanto al censurato comma 3, la Corte ha ritenuto che anch'esso “*viola gli artt. 81 e 97, primo comma, Cost. sotto i medesimi profili sopra enunciati. Invero, le modalità di contabilizzazione delle anticipazioni di liquidità in bilancio ivi definite completano e aggravano gli effetti della norma introdotta dal precedente comma 2. Infatti, il censurato comma 3, prevedendo che il FAL sia utilizzato fino al suo esaurimento per rimborsare l'anticipazione medesima, ne consente una destinazione diversa dal pagamento dei debiti pregressi, già iscritti in bilancio e conservati a residui passivi, poiché sostanzialmente permette di reperire nella stessa contabilizzazione del FAL in entrata le risorse (in uscita) per il rimborso della quota annuale dell'anticipazione. (...)».*

La sentenza ha comportato l'immediata decadenza dell'articolo 39-ter, commi 2 e 3 del d.l. 162/2019, e della disciplina definita per il ripiano annuale dell'anticipazione ricevuta.

È subentrato, quindi, il decreto-legge n.73/2021, recante “*Misure urgenti connesse all'emergenza da COVID-19, per le imprese, il lavoro, i giovani, la salute e i servizi territoriali*” che, al fine di garantire il coordinamento della finanza pubblica, l'esercizio delle funzioni fondamentali e l'erogazione dei servizi pubblici essenziali da parte degli enti locali, in attuazione delle sentenze della Corte costituzionale n. 4 del 28 gennaio 2020 e n. 80 del 29 aprile 2021, ha stabilito (art. 52, comma 1-bis) che l'eventuale maggiore disavanzo al 31 dicembre 2019 rispetto all'esercizio precedente, derivante dal riappostamento delle somme provenienti dalle anticipazioni di liquidità (di cui al d.l. n. 35/2013 e al d.l. n. 66/2014) sterilizzate nel fondo anticipazione di liquidità, **distinto dal fondo crediti di dubbia esigibilità**, a decorrere dall'esercizio 2021 è ripianato in quote costanti entro il termine massimo di dieci anni, per un importo pari al predetto maggiore disavanzo, al netto delle anticipazioni rimborsate nel corso dell'esercizio 2020, disciplinando, altresì (art. 52, comma 1-ter) le modalità di iscrizione, a decorrere dall'esercizio 2021, nel bilancio di previsione e nel rendiconto del rimborso annuale delle anticipazioni e della quota del risultato di amministrazione liberata a seguito della riduzione del FAL.

Il medesimo articolo, al comma 1 ha istituito nello stato di previsione del Ministero un fondo in favore degli enti locali che hanno peggiorato il disavanzo di amministrazione al 31 dicembre 2019 rispetto all'esercizio precedente a seguito della ricostituzione del fondo anticipazioni di liquidità ai sensi dell'articolo 39-ter, comma 1, del decreto legge 30 dicembre 2019, n. 162 di cui sopra e, nel contempo, ha differito al 31 luglio 2021 – per i soli enti locali che abbiano incassato le anticipazioni di liquidità ai sensi del d.l. 35/2013 e successivi rifinanziamenti (quindi per il pagamento di debiti commerciali scaduti) - il termine per la deliberazione del rendiconto di gestione relativo all'esercizio 2020 e per la deliberazione del bilancio di previsione 2021-2023 di cui all'articolo 151, comma 1, del TUEL.

Condizione per poter partecipare al riparto del fondo così istituito, è che il maggiore disavanzo determinato dall'incremento del FAL sia superiore il 10 per cento delle entrate correnti accertate avuto riguardo al rendiconto 2019 inviato alla banca dati delle pubbliche amministrazioni (BDAP).

A seguire, il DM 1° settembre 2021 (cd. tredicesimo correttivo del d.lgs. 118/2011) ha introdotto le nuove regole di contabilizzazione dell'anticipazione di liquidità con la modifica apportata al principio contabile applicato all. 4/2 al d.lgs. 118/2011, par. 3.20-bis.

3.4.2.2. Il rendiconto dell'esercizio 2018 è stato approvato il 29 aprile 2019, quindi antecedentemente alla caducazione delle disposizioni sopra richiamate, i cui effetti ed eventuali correttivi trovano applicazione dal rendiconto dell'esercizio finanziario 2019.

Pertanto, per l'esercizio in esame il quadro di riferimento per la contabilizzazione del FAL è dettato, oltre che dalla norma caducata (allora ancora vigente), dai principi enunciati dalla Corte costituzionale (sentenze n. 181/2015; id. n. 89/2017) e dalla Sezione delle autonomie di questa Corte (deliberazioni n. 19/QMIG/2014, n. 33/2015/QMIG e n. 9/2016/QMIG) confermati anche dalla giurisprudenza delle Sezioni riunite in sede giurisdizionale e in speciale composizione (sentenza n. 20/2017/EL, n. 26/2016/EL) concernenti la corretta contabilizzazione, alla luce delle regole dell'armonizzazione contabile, dell'anticipazione di liquidità trasferita agli enti locali ai sensi del decreto-legge n. 35/2013, con particolare riferimento alla sterilizzazione dei suoi effetti sul risultato di amministrazione.

Inoltre, l'allocazione contabile di un apposito fondo per anticipazioni di liquidità nella parte accantonata del risultato di amministrazione è stata confermata dal Decreto del Ministero dell'Economia del 4 agosto 2016 che, nel definire gli aggiornamenti degli allegati al d.lgs. n. 118/2011, ha espressamente previsto, nella parte dedicata alla composizione del risultato di amministrazione al 31 dicembre, l'inserimento della seguente voce: *“Fondo anticipazioni liquidità decreto-legge n. 35 del 2013 e successive modifiche e rifinanziamenti”*.

Va evidenziato, altresì, che la menzionata norma dell'art. 2, comma 6, del d.l. n. 78/2015 reca una disposizione di natura contabile, disponendo che gli Enti destinatari delle anticipazioni di liquidità ai fini del ripiano dei debiti pregressi, vale a dire le anticipazioni a valere sul fondo per assicurare la liquidità per pagamenti di debiti certi, liquidi ed esigibili di cui all'art. 1 del d.l. 35/2013, i quali abbiano costituito il fondo per assicurare la liquidità dei predetti pagamenti (FAL), utilizzano la quota accantonata nel risultato di amministrazione a seguito dell'acquisizione delle erogazioni suddette ai fini dell'accantonamento, nel risultato di amministrazione, al FCDE (cfr.: dossier Camera, Schede di lettura). La disposizione presuppone, quindi all'evidenza, l'esistenza di un fondo accantonato al fine di sterilizzare gli effetti sul risultato di amministrazione delle anticipazioni di liquidità impedendo un illegittimo ampliamento della capacità di spesa dell'Ente (in termini: SSRR in speciale composizione, sentenza n. 20/2017/EL).

Tuttavia, in specie, la composizione del risultato di amministrazione per gli esercizi precedenti al 2018, quale risultante dai relativi prospetti dimostrativi del risultato medesimo, non contempla, tra le quote accantonate del risultato di amministrazione, il predetto fondo anticipazioni di liquidità, sussistendo, per tale posta, uno stato di assoluta incertezza sull'effettiva costituzione del fondo che, si rammenta, doveva essere finalizzato

a sterilizzare eventuali effetti espansivi della capacità di spesa.

Ciò, nonostante la Sezione, con la precedente deliberazione n. 148/2019/PRSE, avesse già richiamato l'attenzione dell'Ente sulle corrette modalità di contabilizzazione del FAL raccomandando alla stessa *“di effettuare ogni rappresentazione contabile in maniera puntuale e chiara, in modo da garantire l'intelligibilità delle proprie risultanze contabili”*. La costituzione dell'apposito “fondo” per la contabilizzazione delle anticipazioni di liquidità è stata fatta solo nell'esercizio 2018.

In conseguenza della costituzione dell'apposito fondo, la parte accantonata nel risultato di amministrazione al 31 dicembre è stata determinata in € 600.503,40 (+228.661,32 euro rispetto alla quota del 2017), di cui: € 254.902,52 per FCDE (che nell'esercizio 2017 era pari ad € 366.556,68), € 338.840,48 per FAL (in precedenza non presente) e € 6.760,40 per indennità fine mandato.

Diversamente da quanto sostenuto dal Comune che ha confermato, anche in sede istruttoria, che nessun maggior disavanzo è derivato dal *“non utilizzo del fondo anticipazioni di liquidità per l'accantonamento dell'FCDE”*, i risultati della gestione dell'esercizio finanziario evidenziano in modo incontrovertibile che il disavanzo ha registrato un incremento peggiorativo di € 153.467,84 rispetto al disavanzo dell'esercizio precedente.

Detto peggioramento appare ancor più evidente laddove si consideri l'intervenuta consistente riduzione delle quote vincolate e destinate agli investimenti (nel complesso € 52.395,76 in meno rispetto all'esercizio 2017) e l'incremento del risultato contabile di lett. A (+ 22.800,72 euro rispetto al 2017).

Del resto, è evidente, dal raffronto fra quanto accantonato, nell'esercizio precedente, nell'FCDE e le quote residue dell'anticipazione di liquidità ricevute, che il Comune di Bergantino nell'avvalersi della richiamata disposizione di cui dell'art. 2, comma 6, del decreto-legge 19 giugno 2015, n. 78, convertito, con modificazioni, nella legge 6 agosto 2015, n. 125, in assenza di un apposito accantonamento delle risorse per il FAL ha, di fatto, notevolmente ridotto (quasi azzerato) l'FCDE attraverso la sua sostituzione con l'anticipazione di liquidità. Nell'esercizio 2017, infatti, nella composizione del risultato di amministrazione al 31 dicembre la parte accantonata, pari ad € 371.842,08, contemplava solo due voci: il FCDE per € 366.556,68 e altri accantonamenti (indennità di fine mandato) per € 5.285,40. Considerato che al 31 dicembre 2017 la quota residua delle anticipazioni di liquidità ricevute era pari ad € 349.555,03 e che per tale quota l'Ente non ha dato alcuna autonoma evidenziazione nella parte accantonata del risultato di amministrazione ne consegue, all'evidenza, che l'FCDE è stato quasi completamente coperto con l'anticipazione e che non sono stati, quindi, correttamente applicati gli istituti contabili della cd. “sterilizzazione” degli effetti che le anticipazioni di liquidità, erogate ai sensi del d.l. n. 35/2013 e successivi rifinanziamenti, producono sul risultato di amministrazione.

In effetti, poi, il fattore critico si è immediatamente presentato nell'esercizio 2018 a seguito della costituzione dell'apposito Fondo nella quota accantonata che ha determinato il notevole incremento del disavanzo reale.

Detto disavanzo (lett. E del prospetto dimostrativo), accertato ai sensi dell'art. 186 Tuel in € 626.114,97, segue le regole ordinarie di cui all'art. 188 TUEL e, pertanto, dovrà essere

ripianto nei termini e con le modalità ivi previste.

In conseguenza, l'Amministrazione comunale di Bergantino dovrà comunicare a questa Sezione, entro 30 giorni dal ricevimento della presente deliberazione, le modalità di ripiano del disavanzo accertato al 31.12.2018, trasmettendo, a tale scopo, la deliberazione adottata ai sensi dell'art. 188, 1° comma, del Tuel.

La Sezione si riserva di monitorare l'evolversi della situazione nel prosieguo delle attività di controllo di pertinenza, tenuto conto della sopravvenuta disposizione di cui all'art. 1 del decreto-legge n.73/2021, convertito con modificazioni dalla L. 23 luglio 2021, n. 106, di cui si è già detto e che, nella ricorrenza di tutte le condizioni di legge, potrebbe dispiegare effetti anche sui futuri bilanci del Comune di Bergantino.

3.5. Indice annuale di tempestività dei pagamenti positivo

Per entrambi gli esercizi considerati, l'indicatore di tempestività dei pagamenti di cui al comma 1 dell'art. 9 del DPCM 22 settembre 2014 è positivo (+121,70 per il 2017 e +159,31 per il 2018).

La Sezione ricorda in proposito che a decorrere dall'esercizio finanziario 2015, con la predisposizione dei bilanci relativi all'esercizio 2015 e successivi, al fine di evitare ritardi nei pagamenti e la formazione di debiti pregressi, il responsabile della spesa che adotta provvedimenti che comportano impegni di spesa ha l'obbligo di accertare preventivamente che il programma dei conseguenti pagamenti sia compatibile con i relativi stanziamenti di bilancio e, più in generale, con le regole di finanza pubblica, e che la violazione dell'obbligo di accertamento di cui sopra comporta responsabilità disciplinare ed amministrativa. Inoltre, qualora lo stanziamento di cassa, per ragioni sopravvenute, non consenta di far fronte all'obbligo contrattuale, l'amministrazione deve adottare le opportune iniziative, anche di tipo contabile, amministrativo o contrattuale, per evitare la formazione di debiti pregressi. Come peraltro sottolineato dalla Sezione delle Autonomie con deliberazione n. 24/2016, la disciplina dell'art. 183, comma 8, del TUEL - in base alla quale i funzionari responsabili dei singoli settori dell'amministrazione devono, prima di adottare provvedimenti che comportino impegni di spesa, verificare la coerenza di questi con l'obbligatorio prospetto allegato al bilancio di previsione, accertando preventivamente che il programma dei pagamenti sia compatibile con i relativi stanziamenti di bilancio e, più in generale, con le regole di finanza pubblica - si pone, fra le altre misure, in un'ottica funzionale al mantenimento degli equilibri programmati.

Rammenta, poi, che ai sensi dell'art. 3 del D. Lgs. n. 231/2002 il creditore ha diritto alla corresponsione degli interessi moratori sull'importo dovuto, ai sensi dei successivi articoli 4 e 5, salvo che il debitore dimostri che il ritardo nel pagamento del prezzo è stato determinato dall'impossibilità della prestazione derivante da causa a lui non imputabile. Gli interessi moratori decorrono, senza che sia necessaria la costituzione in mora, dal giorno successivo alla scadenza del termine per il pagamento, analiticamente stabiliti dal comma 2 del richiamato articolo 4.

Richiama, pertanto, l'attenzione dell'Ente sulla necessità di intraprendere ogni utile azione al fine di rendere effettivo il rispetto delle tempistiche di legge per il pagamento dei creditori, anche in relazione all'obbligo previsto dall'art. 183, comma 8, TUEL, nonché alla possibile esposizione dell'ente alle conseguenze risarcitorie nei confronti dei creditori.

3.6. Sforamento del parametro di deficitarietà strutturale n. 7 (stock del debito) nell'esercizio 2017.

La Sezione rileva che nell'esercizio 2017 il Comune ha sfiorato il parametro di deficitarietà strutturale n. 7 *“Consistenza dei debiti di finanziamento non assistiti da contribuzioni superiore al 150 per cento rispetto alle entrate correnti per gli enti che presentano un risultato contabile di gestione positivo e superiore al 120 per cento per gli enti che presentano un risultato contabile di gestione negativo (fermo restando il rispetto del limite di indebitamento di cui all'art. 204 del TUEL)”* – che in specie si è attestato al 258,11% (su 150%).

La Sezione prende positivamente atto che nell'esercizio 2018, il parametro P4 (Sostenibilità debiti finanziari) risulta rispettato ma, allo stesso tempo, richiama l'attenzione dell'Ente sulla necessità di tenere sempre monitorato il livello di indebitamento al fine di evitare lo sfioramento del parametro di legge. Ricorda, in proposito, che l'Ente locale, pur nella piena autonomia decisionale, non può non tener conto degli obblighi derivanti dall'ordinamento internazionale e nazionale che ha più volte e in ambiti diversi ravvisato la necessità di un generalizzato abbassamento del livello di indebitamento, a garanzia del più generale interesse di proteggere la finanza pubblica e la stabilità dei conti, nazionali e sovranazionali.

3.7. Riscontrati casi di mancata doppia asseverazione nei prospetti di conciliazione dei rapporti creditori e debitori tra ente e propri organismi partecipati

La Sezione riconosce che l'Organo di revisione non evidenzia negli atti di propria competenza situazioni di criticità in ordine alle partecipazioni societarie del Comune.

Tuttavia, sia per l'esercizio 2017 che per il 2018, l'Organo di revisione segnala che, l'assenza della doppia asseverazione, in alcuni casi, dei prospetti dimostrativi di cui art. 11, comma 6, lett. j, d.lgs. n. 118/2011 dei debiti e crediti reciproci tra l'Ente e i predetti organismi partecipati.

Emergono società in perdita continuativa dal 2013, con patrimonio netto negativo dal 2014 (società Urbania S.p.a., in liquidazione dal 19/12/2014).

La Sezione sul punto richiama gli obblighi di controllo legati alla natura pubblica delle risorse utilizzate. I suddetti obblighi e cautele sono inscindibilmente connessi alla natura pubblica delle risorse finanziarie impiegate e, pertanto, non vengono meno neanche a fronte di scelte politiche volte a porre a carico degli organismi partecipati, e dunque indirettamente a carico degli enti locali che partecipano al capitale di tali società, i costi di attività e servizi che, sebbene non remunerativi per il soggetto che li svolge, si prefiggono tuttavia il perseguimento di obiettivi di promozione economica e sociale a vantaggio dell'intera collettività.

Quanto alla mancata doppia asseverazione, da parte dei rispettivi organi di controllo, della nota informativa in relazione alla conciliazione dei rapporti creditori e debitori tra l'Ente e gli organismi partecipati, si richiama la deliberazione n. 2/SEZAUT/2016/QMIG in cui la Sezione delle autonomie in merito alla nota informativa attestante i rapporti creditori e debitori intercorrenti tra enti locali e società partecipate o altri enti strumentali ha enunciato il seguente principio di diritto:

“La disposizione dettata dall’art. 11, co. 6, lett. j), del d.lgs. n. 118 del 2011, che prevede l’inserimento nella relazione sulla gestione da allegare al rendiconto degli enti territoriali anche degli esiti della verifica dei crediti e debiti reciproci con i propri enti strumentali e società controllate e partecipate, si conforma a principi di trasparenza e veridicità dei bilanci e mira a salvaguardare gli equilibri di bilancio attenuando il rischio di emersione di passività latenti per gli enti territoriali.

Gli obiettivi di gestione perseguiti dall’ente territoriale devono necessariamente tener conto anche del sistema di enti strumentali e società controllate e partecipate ovvero del cosiddetto “gruppo amministrazione pubblica” secondo le modalità ed i criteri individuati nel principio applicato del bilancio consolidato di cui all’allegato n. 4/4 del d.lgs. n. 118/2011.

Fermo restando la responsabilità dell’organo esecutivo dell’ente territoriale, tenuto a redigere la relazione sulla gestione allegata al rendiconto e, quindi, ad illustrare gli esiti della verifica dei debiti e crediti reciproci con i propri enti strumentali e società controllate e partecipate, l’obbligo di asseverazione deve ritenersi posto a carico degli organi di revisione sia degli enti territoriali sia degli organismi controllati/partecipati, per evitare eventuali incongruenze e garantire una piena attendibilità dei rapporti debitori e creditori.

L’asseverazione da parte dell’organo di revisione degli enti strumentali e delle società controllate e partecipate è sempre necessaria, a nulla rilevando che dal bilancio societario sia possibile individuare in modo analitico i singoli rapporti debitori e creditori esistenti nei confronti dell’ente socio, senza previsione di compensi aggiuntivi.

In caso di inerzia da parte degli organi di revisione degli enti strumentali e delle società controllate e partecipate, il soggetto incaricato della revisione dell’ente territoriale segnala tale inadempimento all’organo esecutivo dell’ente territoriale che assume senza indugio, e comunque non oltre il termine dell’esercizio finanziario in corso, i provvedimenti necessari ai fini della riconciliazione delle partite debitorie e creditorie (art. 11, co. 6, lett. j, d.lgs. n. 118/2011).

Nelle società per azioni e in accomandita per azioni controllate/partecipate da enti territoriali, è tenuto alla prescritta asseverazione il soggetto cui è attribuita la revisione legale dei conti, ai sensi dell’art. 2409-bis c.c..

Nelle società a responsabilità limitata controllate/partecipate da enti territoriali, ove non sia obbligatoria la nomina del revisore legale dei conti, ai sensi dell’art. 2477, co. 2, c.c., è rimessa all’autonomia statutaria la facoltà di designare un organo di controllo.

Per le aziende speciali e le istituzioni, occorre far richiamo all’art. 114, co. 7, del d.lgs. n. 267/2000 che prevede, per le prime, un apposito organo di revisione e per le seconde che l’organo di revisione dell’ente locale eserciti le sue funzioni anche nei confronti delle istituzioni.

In caso di mancata individuazione, nello statuto della società a responsabilità limitata o del consorzio, di un organo di controllo, spetta all’ente territoriale socio individuare, all’interno dell’organismo, il soggetto chiamato ad asseverare la nota informativa attestante i reciproci rapporti debitori e creditori, senza previsione di compensi aggiuntivi”.

3.8. Altre criticità

Nel questionario per il rendiconto dell'esercizio finanziario 2018 l'intera Sezione I.III "*Gestione finanziaria – Entrate – Efficienza della riscossione e versamento*" non risulta compilata nonostante le informazioni omesse siano presenti nella Relazione dell'Organo di revisione alla proposta di schema del rendiconto medesimo.

La Sezione richiama l'attenzione degli organi preposti sulla necessità di porre particolare attenzione alla corretta e completa compilazione del questionario e di rappresentare in esso dati precisi, concordanti, attendibili e veritieri: dovere che, giova ricordare, si accompagna alle correlate responsabilità

4. Conclusivamente, per le criticità rilevate, non superate in sede istruttoria, deve essere assunta specifica pronuncia, ai sensi dell'art. 148-bis, comma 1, del Tuel atteso che le stesse, benché non integranti fattispecie di gravi irregolarità sanzionabili nei termini di cui al successivo comma 3, sono comunque potenzialmente suscettibili di arrecare pregiudizio allo stabile mantenimento degli equilibri dell'Ente.

La presente pronuncia, in conseguenza, ha lo scopo di dare impulso alle opportune misure correttive, di esclusiva competenza dell'Ente destinatario, al fine di prevenire potenziali pregiudizi per i futuri equilibri di bilancio, sulla cui congruità la Sezione si riserva ogni valutazione nell'ambito dei successivi controlli di pertinenza.

In proposito, va sottolineato che le misure di autocorrezione devono auspicabilmente coinvolgere, soprattutto qualora riguardino più aspetti della gestione amministrativo-contabile, l'ampia platea dei soggetti interessati (Giunta e Consiglio comunali, responsabile del servizio finanziario, responsabili dei settori, organo di revisione economico-finanziario) mediante atti e/o provvedimenti vincolanti, da adottarsi secondo le rispettive competenze, non potendo essere considerate idonee allo scopo le mere dichiarazioni di intenti non supportate da atti che abbiano qualche effetto nell'ordinamento giuridico.

P.Q.M.

La Corte dei conti, Sezione regionale di controllo per il Veneto, in base alle risultanze della relazione resa dall'Organo di revisione, esaminato il questionario sul Rendiconto per l'esercizio 2017, sul Bilancio di previsione per gli anni 2018-2020 e sul Rendiconto per l'esercizio 2018 del Comune di Bergantino (RO):

1. rileva che il rendiconto per l'esercizio 2017 è stato approvato in data 2 maggio 2018, quindi oltre il termine di legge. Richiama l'attenzione dell'Ente sulle misure sanzionatorie statuite dall' art. 9, comma 1-quinquies, d.l. n. 113/2016, convertito con modificazioni dalla legge 7 agosto 2016, n. 160;
2. accerta il sistematico ricorso all'istituto delle anticipazioni di tesoreria nonché la mancata valorizzazione della giacenza di cassa vincolata al 1° gennaio di ciascuno degli esercizi finanziari considerati. Raccomanda l'adozione delle idonee azioni volte ad eliminare la crisi, anche temporanea, di liquidità e si riserva di monitorare l'andamento del fenomeno nonché di verificare le iniziative e le misure adottate - o che si intendono adottare - al fine di evitare il reiterarsi ulteriore di tale criticità, nel prosieguo dei controlli di propria competenza;

3. riscontra, nei termini di cui in parte motiva (punto 3.3), un non soddisfacente grado di autonomia finanziaria, una certa sofferenza nella capacità di riscossione dell'Ente, sia in c/competenza che in c/residui. Accerta lo sfioramento del parametro di deficitarietà strutturale n. 4 essendo il volume dei residui passivi complessivi provenienti dal titolo I superiore al 40 per cento degli impegni della medesima spesa corrente (in specie si attesta al 50,24%). Raccomanda a tutti gli organi preposti, sia politici che tecnici, ciascuno per quanto di propria competenza, di valutare con la dovuta attenzione le criticità e le inefficienze, nonché le relative cause, e, allo stesso tempo, di intraprendere le conseguenti azioni e di vigilare sull'andamento del fenomeno in vista anche della adozione di misure di cautela ulteriori che dovessero rendersi necessarie per la salvaguardia degli equilibri di bilancio;
4. rileva l'accertamento per cassa delle entrate per recupero evasione IMU, limitatamente all'esercizio finanziario 2017. Richiama, il Comune, ad un pedissequo rispetto delle statuizioni di cui all'All. 4/2 al D.lgs. n. 118/2011;
5. accerta che l'Ente ha chiuso gli esercizi 2017 e 2018 in disavanzo di amministrazione, la cui entità, quale risultante dalla lett. E del relativo prospetto dimostrativo (prospetto A dell'allegato 10 al D.lgs. n. 118/2011), ammonta a € 472.647,13 per l'esercizio 2017 e ad € 626.114,97 per l'esercizio 2018. In considerazione delle osservazioni svolte in parte motiva (punto 3.4) in relazione agli adempimenti per il ripiano del disavanzo accertato nell'esercizio 2018, l'Amministrazione comunale di Bergantino dovrà comunicare a questa Sezione, entro 30 giorni dal ricevimento della presente deliberazione, le modalità di ripiano del disavanzo accertato al 31.12.2018, trasmettendo, a tale scopo, la deliberazione adottata ai sensi dell'art. 188, 1° comma, del Tuel. La Sezione si riserva di monitorare l'evolversi della situazione nel prosieguo delle attività di controllo di pertinenza;
6. rileva che l'indicatore annuale di tempestività dei pagamenti per entrambi gli esercizi finanziari 2017 e 2018 è positivo (+121,70 gg per il 2017 e + 159,31 gg per il 2018). Raccomanda all'Ente di intraprendere ogni utile azione al fine di rendere effettivo il rispetto delle tempistiche di legge per il pagamento dei creditori, anche in relazione all'obbligo previsto dall'art. 183, comma 8, TUEL, nonché alla possibile esposizione dell'Ente stesso alle conseguenze risarcitorie;
7. rileva che nell'esercizio 2017 il Comune ha sfiorato il parametro di deficitarietà strutturale n. 7 sullo stock del debito che in specie si è attestato al 258,11% (su 150%). Prende comunque atto che nell'esercizio 2018, il parametro P4 (Sostenibilità debiti finanziari) risulta rispettato;
8. rileva l'assenza della doppia asseverazione in alcuni prospetti conciliativi dei rapporti creditori e debitori tra l'Ente e propri organismi partecipati. Richiama l'Amministrazione, nei termini di cui in motivazione (punto 3.7), sugli obblighi di controllo legati alla natura pubblica delle risorse utilizzate;
9. rileva la mancata compilazione dell'intera Sezione I.III "Gestione finanziaria – Entrate – Efficienza della riscossione e versamento" del questionario per il rendiconto 2018;
10. invita il comune di Bergantino a realizzare una effettiva opera di monitoraggio della

situazione finanziaria sopra rappresentata e mettere in moto tutti i possibili strumenti per superare le anzidette situazioni di criticità i cui risultati, trasfusi in apposita relazione validata dall'organo di revisione ai sensi dell'art. 239 TUEL, ed approvata dalla Giunta comunale, dovranno essere rimessi a questa Sezione con cadenza quadrimestrale a cura del responsabile dei servizi finanziari;

- 11.** richiama, infine, l'attenzione degli organi tecnici (Responsabile dei servizi finanziari, organo di revisione, Segretario comunale, ognuno per la parte di competenza) e degli organi politici sulla necessità di vigilare sulla regolarità contabile, finanziaria ed economica della gestione dell'Ente in relazione a tutte le criticità e/o irregolarità riscontrate: regole la cui violazione reiterata presenta profili di rischio per gli equilibri di bilancio futuri e per il mantenimento di una sana gestione finanziaria anche alle luce del nuovo articolo 147 quinquies e del rimodulato art. 153 del TUEL;
- 12.** rammenta l'obbligo di pubblicazione della presente pronuncia ai sensi dell'art. 31 del decreto legislativo 14 marzo 2013, n. 33.

Copia della presente pronuncia sarà trasmessa in via telematica, mediante l'applicativo Con.Te, al Presidente del Consiglio Comunale, al Sindaco ed all'Organo di revisione economico-finanziaria del Comune di Bergantino (RO).

Così deliberato in Venezia, nella Camera di consiglio del 22 luglio 2021.

Il Magistrato Relatore

Il Presidente

F.to digitalmente Brandolini Elena

F.to digitalmente Maria Elisabetta Locci

Depositata in Segreteria il 3 novembre 2021

IL DIRETTORE DI SEGRETERIA

F.to digitalmente Letizia Rossini