



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

Nell'adunanza del 17 luglio 2018

composta dai magistrati:

Maria Laura PRISLEI	Presidente f.f.
Giampiero PIZZICONI	Consigliere
Tiziano TESSARO	Consigliere, relatore
Amedeo BIANCHI	Consigliere
Francesco MAFFEI	Primo Referendario
Francesca DIMITA	Primo 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;

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;

VISTA da ultimo, la legge 27 dicembre 2017 n. 205;

VISTA la deliberazione della Sezione delle Autonomie della Corte dei conti n. 22/SEZAUT/2016/INPR del 30 maggio 2016, recante le *“Linee guida e relativo questionario per gli Organi di Revisione Economico Finanziaria degli Enti Locali per l’attuazione dell’articolo 1, commi 166 e seguenti della legge 23 dicembre 2005, n. 66. Rendiconto della gestione 2015”* emendata in correzione di un errore materiale con successiva deliberazione n. 29/SEZAUT/2016/INPR del 20 ottobre 2016;

VISTA la deliberazione della Sezione delle Autonomie della Corte dei conti n. 24/SEZAUT/2016/INPR del 9 giugno 2016, recante le *“Linee guida e relativo questionario per gli Organi di Revisione Economico Finanziaria degli Enti Locali per l’attuazione dell’articolo 1, commi 166 e seguenti della legge 23 dicembre 2005, n. 266. Bilancio di previsione 2016-2018”*;

VISTE le proprie deliberazioni n. 903/2012/INPR e n. 182/2013/INPR;

VISTA la deliberazione n. 49/2017/INPR con la quale la Sezione ha approvato il programma di lavoro per l’anno 2017;

ESAMINATA la relazione sul rendiconto di gestione per l’esercizio finanziario 2015 e la relazione sul bilancio di previsione 2016-2018, redatte dall’Organo di Revisione del Comune di Cerea (VR);

VISTA l’ordinanza del Presidente n. 37/2018 di convocazione della Sezione per l’odierna seduta;

UDITO il Relatore, Consigliere Tiziano Tessaro;

FATTO

Dall’esame del questionario e della relazione sul rendiconto 2015 del Comune di Cerea (VR) redatta ai sensi dell’art. 1, commi 166 e segg. della legge 23 dicembre 2005 n. 266 e dai dati in possesso di questa Corte, sono emerse una serie di criticità che vengono di seguito compendiate:

- alterazione del risultato di amministrazione per perdita di vincoli;
- assenza di giacenza vincolata;
- accertamento per cassa delle sanzioni per violazioni al Codice della Strada;
- ritardo nei pagamenti (tempi medi di pagamento 44,58 giorni);
- accumulo di residui passivi correnti.

Con nota istruttoria protocollo n. 1614 del 7 marzo 2018, indirizzata al Sindaco ed all’Organo di revisione, si chiedevano chiarimenti in merito alle suddette criticità.

Il Comune di Cerea ha riscontrato l’istruttoria con deduzioni depositate in data 26 marzo 2018, acquisite al protocollo di questa Corte con numerazione 2551 del 27 marzo



2018, successivamente integrate dalla nota del 10 luglio 2018 (prot. Cdc n. 6144 del 10 luglio 2018).

All'esito della suddetta risposta, il Magistrato istruttore ritenendo la sussistenza dei presupposti di legge ha deferito la questione alla Sezione Regionale del controllo per l'esame e la pronuncia di competenza, evidenziando il permanere di taluni profili di criticità emergenti dall'esame del rendiconto 2015 del Comune di Cerea (VR).

DIRITTO

1. L'art. 1, commi 166 e 167, L. 266/2005 (Legge Finanziaria 2006) stabilisce che *“gli Organi degli Enti Locali di Revisione Economico-Finanziaria trasmettono, alle competenti Sezioni Regionali di Controllo della Corte dei Conti, una relazione sul bilancio di previsione dell'esercizio di competenza e sul rendiconto dell'esercizio medesimo”* (di seguito, *“Questionario”*) sulla base dei criteri e delle linee guida predisposte dalla Corte (Sezione delle Autonomie n. 22/SEZAUT/2016/INPR e n. 24/SEZAUT/2016/INPR rispettivamente per il rendiconto 2015 e per il bilancio di previsione 2016-2018).

L'art. 148-bis del D.Lgs. 267/2000, inserito nel Testo Unico degli Enti Locali dall'art. 3 del D.L. 174/2012, esplicita le finalità del controllo *de quo* (*“verifica del rispetto degli obiettivi annuali posti dal patto di stabilità interno, dell'osservanza del vincolo previsto in materia di indebitamento dall'articolo 119, sesto comma, della Costituzione, della sostenibilità dell'indebitamento, dell'assenza di irregolarità suscettibili di pregiudicare, anche in prospettiva, gli equilibri economico-finanziari degli Enti.”*), ne definisce l'ambito (*“Ai fini di tale verifica, le Sezioni Regionali di Controllo della Corte dei Conti accertano altresì che i rendiconti degli Enti Locali tengano conto anche delle partecipazioni in società controllate e alle quali è affidata la gestione di servizi pubblici per la collettività locale e di servizi strumentali all'ente”*) e stabilisce gli effetti delle relative risultanze (*“Nell'ambito della verifica di cui ai commi 1 e 2, l'accertamento, da parte delle competenti Sezioni Regionali di Controllo della Corte dei Conti, di squilibri economico-finanziari, della mancata copertura di spese, della violazione di norme finalizzate a garantire la regolarità della gestione finanziaria, o del mancato rispetto degli obiettivi posti con il patto di stabilità interno comporta per gli enti interessati l'obbligo di adottare, entro sessanta giorni dalla comunicazione del deposito della pronuncia di accertamento, i provvedimenti idonei a rimuovere le irregolarità e a ripristinare gli equilibri di bilancio. Tali provvedimenti sono trasmessi alle sezioni regionali di controllo della Corte dei Conti che li verificano nel termine di trenta giorni dal ricevimento. Qualora l'Ente non provveda alla trasmissione dei suddetti provvedimenti o la verifica delle Sezioni Regionali di Controllo dia esito negativo, è preclusa l'attuazione dei programmi di spesa per i quali è stata accertata la mancata copertura o l'insussistenza della relativa sostenibilità finanziaria”*).

Occorre considerare che l'esercizio 2015 segna il definitivo passaggio alla contabilità armonizzata, come evidenziato dalle Linee guida elaborate dalla Sezione delle Autonomie con la deliberazione n. 22/2016/INPR, che completa le indicazioni offerte con le precedenti deliberazioni n. 4/2015/INPR, n. 31/2015/INPR e n. 32/2015/INPR relative a istituti centrali per la nuova contabilità quali il riaccertamento straordinario



dei residui attivi e passivi, il Fondo pluriennale vincolato e il Fondo crediti di dubbia esigibilità.

Si rammenta, inoltre, che il 2015 è stato l'ultimo esercizio di applicazione del Patto di stabilità interno, superato dalla nuova disciplina sul pareggio di bilancio introdotta dalla Legge Cost. 1/2012, di modifica dell'art. 81, comma 6, della Costituzione, a cui è stata data attuazione con la Legge 243/2012.

La Corte dei Conti è chiamata a vigilare sul corretto e uniforme passaggio alle accennate nuove regole contabili da parte degli Enti Locali e, in tale compito, deve essere coadiuvata dall'Organo di revisione nella compilazione del Questionario-Relazione (di seguito, "*Questionario*") e nelle verifiche istruttorie formulate dalla Sezione.

Occorre precisare, che, in ossequio alla natura dinamica del controllo espletato in tal sede, che impone, al fine di far emergere la concreta situazione economico-finanziaria dell'Ente, una visione prospettica degli atti del ciclo di bilancio nei vari esercizi, e in funzione dell'adozione "*di effettive misure correttive funzionali a garantire il rispetto complessivo degli equilibri di bilancio*" (Corte Cost. 60/2013), la Sezione regionale di controllo accerta anche criticità suscettibili di arrecare pregiudizio allo stabile mantenimento degli equilibri dell'Ente benché non integranti fattispecie di irregolarità sanzionabili nei termini sopra accennati.

2. Ciò doverosamente precisato e passando ora all'esame delle criticità riscontrate a seguito dell'esame della relazione redatta ai sensi dell'art. 1, commi 166 e ss., della richiamata legge n. 266/2005, dall'Organo di revisione, in relazione al conto consuntivo 2015 e al bilancio di previsione 2016 del Comune di Cerea (VR) sono emerse una serie di criticità nell'esercizio finanziario di riferimento oggetto di rilievo. Lo scrutinio della situazione finanziaria del Comune ha richiesto in particolare uno specifico approfondimento istruttorio, sfociato in apposita nota di richiesta (prot. 1614 del 7/3/2018). I rilievi formulati s'incentravano prevalentemente sulle criticità riguardanti: l'alterazione del risultato di amministrazione per perdita di vincoli; l'assenza di giacenza vincolata; l'accertamento per cassa delle sanzioni per violazioni al CdS; il ritardo nei pagamenti (tempi medi di pagamento 44,58 giorni) e l'accumulo di residui passivi correnti.

In esito alla predetta richiesta, il Comune ha fatto pervenire delle deduzioni, s.n., depositate, in data 26 marzo 2018, acquisite al protocollo di questa Corte con numerazione 2551 del 27 marzo 2018, successivamente integrate dalla nota del 10 luglio 2018 (prot. Cdc n. 6144 del 10 luglio 2018), che, tuttavia, non hanno consentito di superare i rilievi formulati nella richiesta istruttoria.

Va preliminarmente sottolineato che il Comune di Cerea (VR) era stato destinatario di apposita pronuncia per l'esercizio 2014 (n. 360/2017/PRSP), in cui la Sezione aveva evidenziato l'inerzia dell'Organo di revisione, invitando nel contempo il Consiglio comunale alla puntuale verifica e alla valutazione in concreto della gravità dell'inadempimento; il mancato rispetto degli obblighi di invio delle deduzioni da parte del Comune nei termini prescritti, nonché confermato le citate criticità non controdedotte dall'Ente nei termini (assenza di adeguati controlli nel corso

dell'esercizio provvisorio; errata quantificazione delle quote vincolate / accantonate dell'avanzo di amministrazione con conseguente insorgenza di un potenziale disavanzo; alcune criticità in ordine agli organismi partecipati; la riduzione di una unità del corpo dirigente, senza che vi fossero state significative riduzioni nelle risorse del fondo per la contrattazione integrativa del personale avente qualifica dirigenziale).

Nell'esercizio qui considerato, il fondo di cassa al 31/12/2015 ammonta ad a € 3.841.251,19 e la rigidità della spesa si attesta al 29,22%.

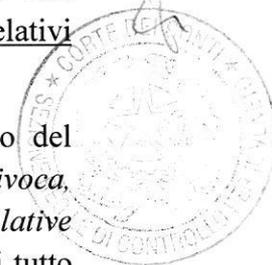
L'approfondimento svolto sui contenuti del questionario e a seguito della nota più sopra indicata restituisce un quadro istruttorio caratterizzato da una ripetuta violazione dei principi contabili, suffragato da una serie di criticità di seguito esposte.

3. La situazione di grave criticità esposta nella delibera. 360/2017/PRSP, a cui si rinvia, sembra peraltro confermata dalla relazione dell'Organo di Revisione che censura le gravi carenze di personale riscontrate all'ufficio di Ragioneria, tuttora sprovvisto di Ragioniere e Vice Ragioniere. Nel rimarcare da parte della Sezione il necessario collegamento tra organi di controllo esterno e organi di controllo interno, la relazione del Collegio dei Revisori del Comune di Cerea, composto dai Sig.ri Stefania Bortoletti, Massimo Todaro e Gianpietro Penazzo, nominato con deliberazione consiliare n. 3 del 25/01/2018, per il triennio 2018-2020 e insediato il 6 febbraio 2018, sottolinea che alla data di insediamento ha riscontrato l'assenza del Ragioniere Capo, posto vacante dal 1/9/2014; la funzione di responsabile del servizio finanziario, è stata ricoperta da altre figure professionali e dal 01/01/2018 dal Segretario Comunale in carica dal 16/12/2017, dott. Sambugaro; il Vice Ragioniere, Sig.ra Bedon, dal 28 febbraio 2018 non è più in servizio ed andrà in pensione dal 1° aprile; in data 1 marzo è stata assunta per concorso con qualifica di Istruttore la dott.ssa Isolan; dal 15 marzo 2018 collabora in convenzione con il Comune di Boschi Sant'Anna, a 9 ore settimanali, la dott.ssa Sartori. Nel concludere la relazione, il Collegio evidenzia il difficile lavoro nel reperire i dati relativi al periodo in oggetto, nei tempi richiesti.

4. Va premesso che il rispetto delle regole contabili alla tutela dell'equilibrio del bilancio inteso in senso dinamico deve derivare *“da una trasparente, corretta, univoca, sintetica e inequivocabile indicazione del risultato di amministrazione e delle relative componenti di legge”* (Corte costituzionale n. 250/2013), *che deve essere innanzi tutto «coerente con i profili giuridici inerenti alle partite creditorie e debitorie»*

La distinzione in *«fondi liberi, accantonati, destinati agli investimenti e vincolati, non fa altro che conferire codificazione a principi enunciati da questa Corte [...] senza intaccare la natura "mista", finanziaria e giuridica, delle componenti del risultato di amministrazione»* (Corte Cost. Sentenza n. 274/2017, Considerato diritto 3).

Di talchè, *“la quantificazione delle partite attive e passive che non abbiano un obiettivo riscontro finanziario (come avviene al contrario per il fondo di cassa) non può essere priva dell'analitica ricognizione dei relativi presupposti giuridici, poiché la loro applicazione al bilancio costituisce elemento indefettibile per determinarne e verificarne coperture ed equilibri”* (Corte Cost. Sentenza n. 49/2018, Considerato diritto 3.1.2)



Ove le condotte si discostino da questi principi e più in generale dai principi generali di contabilità pubblica previsti dal d.lgs. 118 del 2011, esse, ad avviso della Corte, *“non costituiscono solamente un vizio formale dell'esposizione contabile, ma risultano strumentali ad una manovra elusiva della salvaguardia degli equilibri del bilancio regionale presidiati dall'art. 81 Cost. [... e comportano] una lesione agli equilibri di bilancio (...) in relazione ai principi contabili di cui al d.lgs. n. 118 del 2011”* (Corte costituzionale, sentenza n. 279/2016, Considerato diritto 3)

5. Orbene le risultanze istruttorie denotano il mancato rispetto dei principi anzidetti dell'armonizzazione contabile, posti a presidio come detto degli equilibri di bilancio.

5.1 In primo luogo, emerge la perdita dei vincoli apposti originariamente al risultato di amministrazione e che ad esso necessariamente devono afferire.

Nella sopra citata nota inviata da questa Sezione, si è rilevato che la parte vincolata ammontava ad € 252.538,88 (escluso il fondo per contenziosi) mentre la parte destinata agli investimenti era stata indicata dall'Ente pari a zero: e ciò, malgrado le risultanze del riaccertamento ordinario dei residui di parte capitale, che avrebbero dovuto comportare la permanenza di un vincolo per € 48.146,85, e la presenza di un saldo di parte capitale, di cui all'ultimo rigo del quadro 5 dell'appendice per Enti sperimentatori, pari ad € 742.345,20. Con la nota anzidetta, si chiedevano gli opportuni chiarimenti dato che la questione assumeva la massima rilevanza dal momento che l'Organo di revisione, a pagina 12 della propria relazione al rendiconto 2015, esponeva l'avvenuto utilizzo di avanzo non vincolato da parte dell'Ente per € 1.073.102,57, di fatto inesistente.

Il Comune, nella risposta, ha evidenziato che *“...il Collegio si riserva di approfondire la questione della composizione dell'avanzo accertato 2015 essendo necessarie ulteriori verifiche contabili che richiedono tempi più lunghi, in considerazione del recente insediamento del collegio, delle strette tempistiche di risposta, dei fatti che risalgono ad alcuni anni addietro e della situazione contingente in cui versa il comune relativamente al personale addetto all'ufficio ragioneria. Effettuati i controlli il collegio si riserva di richiedere dei correttivi e di ricostruire correttamente i vincoli in sede di determinazione dell'avanzo di amministrazione 2017”* (consta alla Sezione peraltro che lo schema prodotto dall'Ente non presentasse alcuna novità, trattandosi solamente dati inseriti nei quadri 1.2 e 1.2.1 del questionario).

Ripetutamente sollecitato, l'Ente ha fornito la relazione sugli esiti dei controlli effettuati che, partendo dalla composizione dell'avanzo al 31/12/2014, ne traccia l'utilizzo e lo sviluppo nel corso del 2015. In particolare, l'Organo di revisione ha riferito che *“Nel corso del 2015 è stato applicato al Bilancio di Previsione l'importo complessivo di € 1.073.102,57 destinato per € 180.000,00 alle spese correnti e per € 893.102,57 alla spesa in conto capitale. Pertanto tutto l'avanzo di amministrazione destinato ad Investimenti al 31/12/2015 è stato interamente utilizzato nel corso dell'esercizio 2015 per finanziare opere pubbliche. Di conseguenza al 31/12/2015 non sussisteva un riporto di destinazione di avanzo per Investimenti derivante dal consuntivo 2014”*.

È emerso, tuttavia, che nel corso della gestione 2015 il risultato di amministrazione appare privo dell'apposizione dei vincoli originariamente posti: la criticità viene ad essere confermata nell'integrazione alla risposta, a mente della quale *“Nel corso della*

gestione 2015 sono state accertate entrate vincolate ad Investimenti quanto a destinazione e che non state interamente impegnate nel corso dello stesso anno 2015. Pertanto, per queste entrate occorreva costituire il vincolo ad Investimenti in sede di approvazione del consuntivo al 31/12/2015. Gli introiti per OO.UU. accertati nel corso del 2015 e non impegnati ammontano ad € 317.390,01 e gli introiti per concessioni cimiteriali accertati e non impegnati ammontano ad € 95.015,36”.

La nota di risposta si completa di un prospetto di composizione dell'avanzo di amministrazione ricalcolato al 31/12/2015, dal cui esame emerge un avanzo disponibile pari ad € 68.811,76 in luogo di quello approvato (e riportato nel questionario), pari ad € 481.217,13, ossia decurtato dei vincoli omessi (complessivamente pari ad € 412.405,37).

La Sezione sottolinea al riguardo che l'equilibrio si traduce in obbligo di copertura, poiché richiede la “*contestualità tanto dei presupposti che giustificano le previsioni di spesa quanto di quelli posti a fondamento delle previsioni di entrata necessarie per la copertura finanziaria delle prime*” (Corte Cost. Sentenza n. 6/2017, Considerato diritto 4.2), e “*deve essere osservato con puntualità rigorosa nei confronti delle spese che incidono su un esercizio in corso e deve valutarsi il tendenziale equilibrio tra entrate ed uscite nel lungo periodo, valutando gli oneri già gravanti sugli esercizi futuri*” (Corte Cost. Sentenza n. 384/2008 e n. 213/2008): in carenza di ciò, il disequilibrio che si verifica, per effetto della perdita dei vincoli afferenti al risultato di amministrazione, richiede un'azione necessaria di individuazione delle risorse a copertura delle spese relative.

Alla luce di quanto sin qui enunciato, nel caso in cui l'ente locale non abbia correttamente determinato la suddivisione interna del risultato di amministrazione, in quanto non ha provveduto congruamente alla definizione delle poste vincolate e destinate a investimenti, occorre adottare i necessari interventi correttivi mediante apposita deliberazione consiliare. Quest'ultima, peraltro, dovrà aver riguardo non solo alla corretta determinazione del risultato, ma anche ai necessari aggiustamenti dei bilanci degli esercizi successivi, per gli effetti che su di questi si andranno conseguentemente a produrre, in particolare, ove l'ente abbia apposto minori vincoli di spesa sulla quota vincolata con l'effetto di quantificare in modo eccessivo la quota libera (Sezione Regionale di controllo della Toscana - Deliberazione N. 53/2018)

5.2. La gestione dell'Ente evidenzia inoltre il mantenimento di una cospicua massa di residui passivi generati dalla competenza, in particolare per il rimborso di prestiti, pari ad € 185.000,00: nella nota sopra citata, il Magistrato istruttore chiedeva opportune spiegazioni, in particolare, per quanto riguardava l'insorgenza di dette poste e le ragioni del loro mantenimento, che apparivano in contrasto coi principi dell'armonizzazione.

L'Ente nella risposta ha sottolineato che il mantenimento dei residui passivi per € 185.000,00 deriva dal fondo di rotazione regionale e che è stata restituita nel maggio 2016.

Il Collegio prende atto di quanto affermato dall'Amministrazione, ma rammenta come la Sezione delle autonomie nella deliberazione n. 9/SEZAUT/2016/INPR (Linee di indirizzo per la formazione del bilancio 2016-2018 e per l'attuazione della contabilità



armonizzata negli Enti territoriali) abbia rilevato che *“Il riaccertamento straordinario ha avuto lo scopo di adeguare i residui attivi e passivi, conservati al 31 dicembre 2014 in forza delle regole vigenti prima dell’entrata in vigore della riforma contabile, al principio della competenza finanziaria potenziata che, a far data dal 1° gennaio 2015, è divenuto la regola fondamentale da applicare alla gestione finanziaria degli enti e, quindi, anche alla gestione dei residui. (...) Per effetto della gestione ordinaria dei residui, che comporta ogni anno la formazione di nuovi residui attivi e la riscossione o cancellazione di vecchi crediti, lo stock di residui attivi dovrebbe tendere ad una naturale stabilizzazione, mentre i residui passivi devono tendere verso una progressiva riduzione”*.

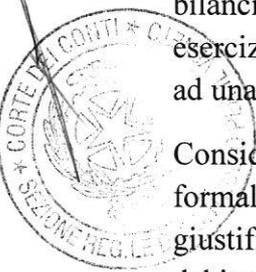
Il mantenimento in bilancio dei residui passivi datati nel tempo incide sull’attendibilità del risultato contabile di amministrazione e sulla formazione di un avanzo di amministrazione effettivamente esistente (art 187 e 228, 4° comma del Tuel), che rappresenta un volume di disponibilità finanziaria che si trasformerà in effettiva disponibilità liquida nel momento in cui saranno estinti i debiti. In ogni caso, al fine di garantire gli equilibri della gestione finanziaria, in presenza di residui passivi, risalenti anni indietro nel tempo e di dubbia sussistenza, occorre attivare per tempo idonee procedure di ricognizione e verifica delle singole posizioni debitorie finalizzate al loro progressivo esaurimento.

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

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

Nella maggior parte dei casi la procedura si completa nell’esercizio successivo, ma ove ciò non accada il residuo può essere mantenuto nel bilancio dell’ente sino a che l’operazione non viene a conclusione: occorre però adottare alcune regole specifiche e tenere un comportamento prudente soprattutto in relazione alle disposizioni concernenti la tempestività dei pagamenti, di cui al punto successivo.

6. La vulnerazione degli equilibri di bilancio a cui presidio sono posti i principi dell’armonizzazione contabile si verifica anche in relazione alle risultanze istruttorie che emergono dalle tensioni di cassa relative al bilancio del comune di Cerea. L’importanza della gestione di cassa assume infatti un ruolo centrale nel nuovo sistema della contabilità armonizzata, ma appare per contro trascurata dall’Ente per via di una serie di



A handwritten signature or set of initials in the right margin of the page.

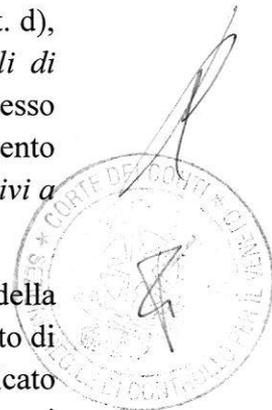
criticità che emergono dalla documentazione versata in atti.

6.1 Una prima criticità in tal senso rilevata nell'approfondimento istruttorio è quella concernente l'assenza, nel corso del 2015, di somme a giacenza vincolata, in apparente difformità da quanto previsto dal principio applicato della contabilità finanziaria (punto 10.6), approvato con D.Lgs. n. 118/2011 modificato e integrato dal D.Lgs. n. 126/2014. Riguardo a ciò, l'Amministrazione si è limitata laconicamente a rappresentare che *“l'Ente nel 2015 non presentava alcuna giacenza di cassa vincolata, non avendo entrate vincolate”*.

La Sezione sottolinea 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 (che, fisiologicamente, può investire vari esercizi finanziari). L'esigenza che le risorse vincolate giacenti in cassa non siano distolte dalla loro originaria destinazione (impressa dalla legge o dalla volontà di terzi finanziatori) traspare chiaramente nell'art. 195 del Tuel che, nell'ammettere deroghe al vincolo di destinazione di tali risorse, pone, tuttavia, vari limiti, quantitativi e procedurali, nonché, dopo la novella apportata dal decreto legislativo 10 agosto 2014, n. 126, 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 rinvia, per approfondimenti, alla deliberazione della Sezione delle autonomie della Corte dei conti, n. 31/2015/INPR). A tal fine, 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”*.

Inoltre, la determinazione della giacenza di cassa vincolata al momento dell'avvio della nuova contabilità armonizzata, disciplinata dal D.Lgs. n. 118 del 2011, è stata oggetto di apposita disciplina in un paragrafo (il 10.6) del Principio contabile applicato concernente la contabilità finanziaria (Allegato 4/2 al d.lgs. n. 118 del 2011), le cui indicazioni (alle quali si fa rinvio) risultano funzionali al corretto avvio, anche sotto il profilo della cassa (oltre che della competenza) del nuovo sistema contabile (oltre che, naturalmente, della riferita attenuazione dei rischi di successiva emersione di carenza di risorse per il finanziamento delle spese a cui le entrate vincolate erano destinate).

6.2 Una seconda criticità, che evidenzia la discrasia della gestione di cassa con i principi enunciati dall'armonizzazione contabile (tanto più in considerazione del fatto che il Comune di Cerea era tra gli Enti sperimentatori dall'esercizio 2014), concerne la perfetta corrispondenza tra accertamenti e riscossioni derivanti dalle sanzioni amministrative per violazioni al CdS: il *modus operandi*, che sembra sottendere alla contabilizzazione di tali entrate, appare confliggente con il principio contabile 4/2, allegato al D.Lgs. 118/2011, che devono essere contabilizzate nelle loro interezza, comprendendovi anche quelle di difficile esazione, in quanto contestualmente tra le voci della spesa corrente, nel bilancio armonizzato, deve essere iscritto e istituito un Fondo crediti di dubbia esigibilità.

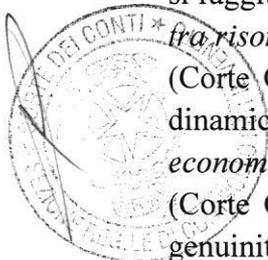


In occasione della risposta, l'Ente ha confermato che l'Amministrazione ha, nel 2015, contabilizzato le entrate derivanti dalle sanzioni amministrative per violazioni al CdS, per cassa.

La Sezione sottolinea anche in questo caso, che il rispetto delle regole contabili alla tutela dell'equilibrio del bilancio inteso in senso dinamico deve derivare *“da una trasparente, corretta, univoca, sintetica e inequivocabile indicazione del risultato di amministrazione e delle relative componenti di legge”* (Corte costituzionale n. 250/2013), che non può prescindere dalla pedissequa osservanza dei principi dettati dall'armonizzazione contabile contenuti nel Dlgs 118/2011, ma che deve *“riassumere in modo chiaro ed attendibile la situazione economico-finanziaria dell'ente che lo adotta. Quest'ultima si ricava, a sua volta, attraverso il rapporto tra attività e passività, che deve sempre tendere all'equilibrio”* (Corte costituzionale, sentenza n. 279/2016, Considerato diritto 3); infatti *“l'articolazione dei bilanci e le risultanze degli esercizi finanziari devono essere credibili, sufficientemente sicure, non arbitrarie o irrazionali»,* così che *«la regolarizzazione della tenuta dei conti non consiste nel mero rispetto della sequenza temporale degli adempimenti legislativi ed amministrativi afferenti al bilancio preventivo e consuntivo. Il nucleo della sana gestione finanziaria consiste, al contrario, nella corretta determinazione della situazione economico-finanziaria da cui prende le mosse e a cui, successivamente, approda la gestione finanziaria”* (Corte Cost. Sentenza n. 89/2017, Considerato diritto 8). Deve essere valorizzato al riguardo il rispetto delle anzidette regole contabili, funzionali alla tutela dell'equilibrio del bilancio inteso in senso dinamico, *«per effetto del quale ogni determinazione infedele del risultato di amministrazione si riverbera a cascata sugli esercizi successivi»*. L'equilibrio dinamico si raggiunge mediante *«la continua ricerca di un armonico e simmetrico bilanciamento fra risorse disponibili e spese necessarie per il perseguimento delle finalità pubbliche»* (Corte Cost. Sentenza n. 89/2017). Pertanto, se gli elementi per costruire l'equilibrio dinamico del bilancio sono costituiti da *“infedeli rappresentazioni delle risultanze economiche e patrimoniali [ne deriva] un effetto “domino” nei sopravvenienti esercizi* (Corte Cost. Sentenza n. 89/2017), e viene di conseguenza ad essere pregiudicata la genuinità della rappresentazione contabile che rappresenta *«elemento indefettibile per avvicinare in senso democratico i cittadini all'attività dell'Amministrazione”* (Corte Cost. Sentenza n. 49/2018, Considerato 3.4).

Il rispetto della trasparenza nelle scritture contabili degli enti pubblici, anche nel caso di specie, pregiudicato dalla contabilizzazione per sola cassa delle entrate extratributarie in spregio quindi ai principi dell'armonizzazione contabile, assolve a due importanti funzioni: la prima legata all'*accountability*, perché *“consente di valutare in modo obiettivo e informato lo svolgimento del mandato elettorale”*; la seconda connessa alla responsabilità degli amministratori, *“essendo necessariamente servente al controllo retrospettivo dell'utilizzo dei fondi pubblici”* (Corte Cost. Sentenza n. 49/2018, Considerato 3.4).

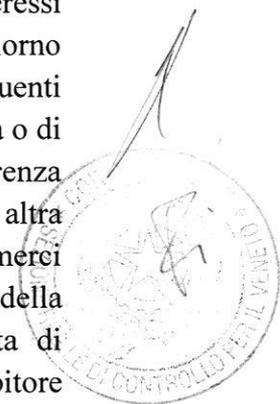
6.3 Una terza criticità afferente la gestione della cassa concerne il mancato rispetto della tempestività dei pagamenti: l'indice di tempestività dei pagamenti si attestava sui 44,58 giorni, ovvero con un ritardo medio di 14,58 giorni. Si chiedevano, pertanto, i necessari chiarimenti, in relazione, viepiù, al verificato accumulo dei residui passivi correnti,



superiore al tasso di smaltimento operati sui medesimi residui provenienti dal 2014, certamente appariva anomalo in un'ottica di contabilità armonizzata.

Dalla risposta dell'Ente secondo cui *“Considerato l'indice di tempestività dei pagamenti con il totale impegnato del titolo 1° non si rilevano valori tra loro discordanti. Infatti i residui di competenza sono maturati nel periodo intercorrente da metà novembre al 31/12/2015”* - sembrerebbe confermato che il ritardo nei pagamenti e che l'accumulo dei residui sia avvenuto nell'ultima parte dell'anno, anche se l'ammontare dei “Residui provenienti dalla gestione di competenza” sembrerebbe escludere tale evenienza. Nulla è stato chiarito, pur essendo ente sperimentatore, in merito al loro anomalo accumulo.

Il Collegio vuole rammentare che il D.lgs. 9 ottobre 2002, n. 231, emanato in *“Attuazione della direttiva 2000/35/CE relativa alla lotta contro i ritardi di pagamento nelle transazioni commerciali”*, reca disposizioni che si applicano ad ogni pagamento effettuato a titolo di corrispettivo nelle transazioni commerciali concluse a decorrere dal 1° gennaio 2013 (art. 1 del D.lgs. n. 231/2002 e art. 3, co. 1, del D.lgs. 9 novembre 2012, n. 192). 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. L'art. 4 del D.lgs. n. 231/2002, che, più specificamente, viene in considerazione nella richiesta di parere in esame, dispone (co. 1) che gli interessi moratori decorrono, senza che sia necessaria la costituzione in mora, dal giorno successivo alla scadenza del termine per il pagamento, ed indica (co. 2) i seguenti termini: “a) trenta giorni dalla data di ricevimento da parte del debitore della fattura o di una richiesta di pagamento di contenuto equivalente. Non hanno effetto sulla decorrenza del termine le richieste di integrazione o modifica formali della fattura o di altra richiesta equivalente di pagamento; b) trenta giorni dalla data di ricevimento delle merci o dalla data di prestazione dei servizi, quando non è certa la data di ricevimento della fattura o della richiesta equivalente di pagamento; c) trenta giorni dalla data di ricevimento delle merci o dalla prestazione dei servizi, quando la data in cui il debitore riceve la fattura o la richiesta equivalente di pagamento è anteriore a quella del ricevimento delle merci o della prestazione dei servizi; d) trenta giorni dalla data dell'accettazione o della verifica eventualmente previste dalla legge o dal contratto ai fini dell'accertamento della conformità della merce o dei servizi alle previsioni contrattuali, qualora il debitore riceva la fattura o la richiesta equivalente di pagamento in epoca non successiva a tale data.” È previsto altresì (art. 4, co. 4) che *“Nelle transazioni commerciali in cui il debitore è una pubblica amministrazione le parti possono pattuire, purché in modo espresso, un termine per il pagamento superiore a quello previsto dal comma 2, quando ciò sia giustificato dalla natura o dall'oggetto del contratto o dalle circostanze esistenti al momento della sua conclusione. In ogni caso i termini di cui al comma 2 non possono essere superiori a sessanta giorni. La clausola relativa al termine deve essere provata per iscritto”*. Resta ferma la facoltà delle parti di concordare termini di pagamento a rate. In tali casi, qualora una delle rate non sia pagata alla data concordata, gli interessi e il risarcimento previsti dal decreto 6 sono calcolati esclusivamente sulla base degli importi scaduti (art. 4, co. 7). Ai sensi dell'art.



7 del decreto “1. Le clausole relative al termine di pagamento, al saggio degli interessi moratori o al risarcimento per i costi di recupero, a qualunque titolo previste o introdotte nel contratto, sono nulle quando risultano gravemente inique in danno del creditore. Si applicano gli articoli 1339 e 1419, secondo comma, del codice civile. 2. Il giudice dichiara, anche d'ufficio, la nullità della clausola avuto riguardo a tutte le circostanze del caso, tra cui il grave scostamento dalla prassi commerciale in contrasto con il principio di buona fede e correttezza, la natura della merce o del servizio oggetto del contratto, l'esistenza di motivi oggettivi per derogare al saggio degli interessi legali di mora, ai termini di pagamento o all'importo forfettario dovuto a titolo di risarcimento per i costi di recupero. 3. Si considera gravemente iniqua la clausola che esclude l'applicazione di interessi di mora. Non è ammessa prova contraria. 4. Si presume che sia gravemente iniqua la clausola che esclude il risarcimento per i costi di recupero di cui all'articolo 6. 5. Nelle transazioni commerciali in cui il debitore è una pubblica amministrazione è nulla la clausola avente ad oggetto la predeterminazione o la modifica della data di ricevimento della fattura. La nullità è dichiarata d'ufficio dal giudice”. Sono fatte salve le vigenti disposizioni del codice civile e delle leggi speciali che contengono una disciplina più favorevole per il creditore (art. 11 del decreto). La complessiva disciplina recata dal D.lgs. n. 231/2002, si presenta, pertanto, particolarmente rigorosa, a tutela della tempestività nei pagamenti ai creditori, e deve ritenersi derogabile solo nei limiti strettamente indicati dalle disposizioni del decreto come sopra illustrato.

Si richiama pertanto il Comune al puntuale rispetto delle regole più sopra ricordate in tema di pagamenti, ricordando che la sostanziale incapacità di valutare nel tempo i propri flussi finanziari, ove persista, espone l'ente non solo alle conseguenze risarcitorie nei confronti dei creditori, ma anche alle specifiche sanzioni stabilite dall'ordinamento, palesando altresì un inammissibile condizionamento della capacità di onorare tempestivamente le proprie obbligazioni e di adempiere ai pagamenti, in contrasto quindi con l'esigenza di garantire sia l'agere licere, che il rispetto del “buon andamento” dell'azione amministrativa contemplati dall'art. 97 della Costituzione.

7. Conclusivamente il Collegio rileva l'esistenza in ogni caso di una combinazione di fattori di squilibrio, confermati espressamente dall'analisi effettuata e, richiamato quanto sopra esposto al punto n. 3, si riserva di valutare la segnalazione alla competente Procura erariale.

PQM

la Sezione Regionale di Controllo per il Veneto nel concludere l'esame sulla documentazione inerente al Rendiconto per l'esercizio 2015 e al Bilancio di Previsione 2016-2018 del Comune di Cerea (VR):

- richiama il Comune all'osservanza dei principi in tema di armonizzazione contabile, che, funzionali al rispetto degli equilibri di bilancio presidiati dall'art. 81 della Costituzione, sono vulnerati -nella gestione risultante dall'esame sulla documentazione inerente al Rendiconto per l'esercizio 2015 e al Bilancio di Previsione 2016-2018 svolto da questa Sezione- in relazione all'avvenuta alterazione del risultato di amministrazione per la perdita dei vincoli originariamente apposti;

all'assenza di giacenza vincolata; all'avvenuto accertamento per cassa delle sanzioni per violazioni al CdS;

- rileva il ritardo nei pagamenti (con tempi medi di pagamento pari a 44,58 giorni), oltre all'anomalo accumulo di residui passivi correnti;
- rammenta l'obbligo di pubblicazione della presente pronuncia ai sensi dell'art. 31 del D.Lgs 14 marzo 2013, n. 33.

Copia della presente pronuncia sarà trasmessa al Presidente del Consiglio Comunale, al Sindaco ed all'Organo di Revisione Economico-Finanziaria del Comune di Cerea (VR).

Così deliberato in Venezia, nella Camera di Consiglio del 17 luglio 2018.

Il magistrato relatore

Tiziano Tessaro



Depositata in Segreteria il **27 SET. 2018**

IL DIRETTORE DI SEGRETERIA

Dott.ssa Raffaella Brandolese



Il Presidente f.f.

Maria Laura Prislei

