

Deliberazione n. 76/2020/PRSE



SEZIONE REGIONALE DI CONTROLLO PER L'EMILIA-ROMAGNA

composta dai magistrati:

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

Adunanza del 16 settembre 2020

Comune di San Pietro in Casale (BO)

Rendiconto 2017

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

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

VISTA la legge 14 gennaio 1994, n. 20;

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

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

VISTA la legge 5 giugno 2003, n. 131;

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

VISTA la legge 31 dicembre 2009, n.196;

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

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

VISTA, la legge 27 dicembre 2017 n. 205;

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

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

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

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

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

VISTA la nota prot. 2766 in data 3 luglio 2020, con la quale il magistrato istruttore chiedeva notizie e chiarimenti al suindicato Comune;

VISTE le deduzioni fatte pervenire dal Direttore Area Servizi Finanziari con nota prot. 2938 del 15 luglio 2020;

VISTA l'ordinanza presidenziale con la quale la Sezione è stata convocata, per la camera di consiglio del 16 settembre 2020;

UDITO il relatore;

FATTO E DIRITTO

1. Il quadro normativo di riferimento

1.1.L'art. 1, commi 166 e 167, l. n. 266/2005 (Legge Finanziaria 2006)

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

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

Occorre rammentare che l'esercizio 2017 ha segnato un'ulteriore tappa verso la realizzazione della contabilità armonizzata, come evidenziato dalle Linee guida elaborate dalla Sezione delle Autonomie con la richiamata deliberazione n. 16/SEZAUT/2018/INPR, che completa le indicazioni di cui alle precedenti

deliberazioni 6/SEZAUT/2017/INPR, n. 4/2015/INPR, n. 31/2015/INPR e n. 32/2015/INPR relative ad istituti centrali per la nuova contabilità, quali il riaccertamento straordinario dei residui attivi e passivi, il Fondo pluriennale vincolato e il Fondo crediti di dubbia esigibilità.

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

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

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

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

Nell'ordinamento contabile degli enti locali, esso è definito, in termini puramente finanziari, dall'art. 186 del Tuel quale somma del fondo di cassa aumentato dei residui attivi e diminuito dei residui passivi al termine dell'esercizio, nonché del fondo pluriennale vincolato di uscita. La disciplina dell'istituto in parola trova una sua più compiuta definizione nell'attuale formulazione dell'art. 187 del Tuel, che al comma 1 dispone che "Il risultato di amministrazione è distinto in fondi liberi, fondi vincolati, fondi destinati agli investimenti e fondi accantonati. I fondi destinati agli investimenti sono costituiti dalle entrate in c/capitale senza vincoli di specifica destinazione non spese, e sono utilizzabili con provvedimento di variazione di bilancio solo a seguito dell'approvazione del rendiconto. L'indicazione della destinazione nel risultato di amministrazione per le entrate in conto capitale che hanno dato luogo ad accantonamento al fondo crediti di dubbia e difficile esazione è sospeso, per l'importo dell'accantonamento, sino all'effettiva riscossione delle stesse. I trasferimenti in conto capitale non sono destinati al finanziamento degli investimenti e non possono essere finanziati dal debito e dalle entrate in conto capitale destinate al finanziamento degli investimenti. I fondi accantonati comprendono gli accantonamenti per passività potenziali e il fondo crediti di dubbia esigibilità. Nel caso in cui il risultato di amministrazione non sia sufficiente a comprendere le quote vincolate, destinate e accantonate, l'ente è in disavanzo di amministrazione. Tale disavanzo è iscritto come posta a sé stante nel primo esercizio del bilancio di previsione secondo le modalità previste dall'art. 188". Appare chiaro quindi, dalle considerazioni che precedono, che il risultato contabile di amministrazione costituisce il dato fondamentale di sintesi dell'intera gestione finanziaria dell'Ente.

2. L' esame delle criticità

Ciò precisato e passando all'esame delle criticità riscontrate a seguito dell'analisi della relazione redatta ai sensi dell'art. 1, commi 166 e ss., della richiamata legge n. 266/2005, dall'Organo di revisione, in relazione al conto consuntivo 2017 del Comune di San Pietro in Casale, si osserva che, dalla documentazione sottoposta all'attenzione della Sezione, sono emerse alcune criticità nell'esercizio finanziario di riferimento.

Lo scrutinio della situazione finanziaria dell'Amministrazione comunale ha richiesto, in particolare, uno specifico approfondimento istruttorio (nota di richiesta prot. n.2766 del 3 luglio 2020).

3. Errata rappresentazione di alcuni dati comunicati con il questionario e quelli risultati da rendiconto o da altri documenti contabili dell'Ente

3.1 La scarsa attenzione verso il rispetto dei principi dell'armonizzazione contabile emerge dall'esame del questionario, nel quale si sono rilevate diverse incongruenze fra i dati comunicati e quelli riscontrati nel rendiconto presente nella banca dati BDAP (banca dati delle amministrazioni pubbliche) e nella Relazione dell'Organo di revisione: si fa in particolar modo riferimento ai diversi importi iscritti della tabella 1 della Sezione I – Risultati della Gestione Finanziaria – Evoluzione risultato d'amministrazione ove per gli anni 2016 e 2017, la quota di avanzo accantonata e vincolata nel risultato di amministrazione è diversa da quanto riportato nella relazione dell'Organo di revisione come pure nell'allegato a) Risultato di amministrazione BDAP. Ancora, nel punto 4 Sezione I – Risultato della gestione di competenza ed il risultato di amministrazione del questionario, il valore del FPV iscritto in entrata è di importo diverso rispetto a quanto indicato nella relazione dell'Organo di revisione e nei prospetti BDAP Quadro generale riassuntivo 2017 e dalle risultanze consuntivo 2016 consultabili dal sito istituzionale dell'ente. Anche al punto 1.2 Sezione I.II Gestione Finanziaria – Alimentazione FPV c/capitale del questionario, il prospetto riporta un valore complessivo per l'anno 2016 difforme a quello presente nei prospetti BDAP – Conto del bilancio – Riepilogo generale delle entrate in cui l'FPV per spese in conto capitale iscritto in entrata al 1/1/2017 è diverso. In sede di istruttoria l'ente attesta che trattasi di errori materiali e provvede a rettificare il questionario.

Inoltre, al punto 2 Sezione I – Risultato della Gestione Finanziaria – Utilizzo risorse risultato d'amministrazione, il totale complessivo delle risorse utilizzate di avanzo dell'esercizio n-1 (2016) è pari ad € 1.110.270,06, importo anche riportato al punto 4 della Sezione I – Risultati della Gestione Finanziaria, alla voce risultato di amministrazione esercizi precedenti applicato, che non trova però corrispondenza con il valore iscritto nella relazione dell'Organo di revisione a pag. 6 e nei prospetti BDAP relativi agli equilibri di bilancio, dove l'importo è pari ad € 910.270,06. A seguito di chiarimenti istruttori, il Comune dichiara che

“nell’avanzo applicato viene erroneamente sommata la parte accantonata del FCDE e che pertanto si provvede a modificare il questionario”.

Non è superfluo qui rammentare altresì che il principio di «trasparente, corretta, univoca, sintetica e inequivocabile indicazione del risultato di amministrazione e delle relative componenti di legge» (Corte cost., sent. n. 274/2017), è funzionale alla tutela dell’indeffettibile principio di continuità tra le risultanze dei bilanci che si succedono nel tempo» e «collega gli esercizi sopravvenienti nel tempo in modo ordinato e concatenato» (Corte cost., sent. n. 49/2018).

3.2 La Sezione, una volta ricordato che «le disposizioni interposte che fissano gli obblighi di rendicontazione costituiscono all'un tempo norme afferenti al coordinamento della finanza pubblica, all'armonizzazione dei bilanci e ai precetti in termini di copertura della spesa e di equilibrio dei bilanci» (Sentenza n. 49/2018, *Considerato diritto*, 3.3.), esprime pertanto la fondata preoccupazione che la rappresentazione contabile fornita a questa Corte confligga palesemente con l’esigenza di piena e completa trasparenza ed attendibilità delle scritture contabili degli enti pubblici la quale — specie con riferimento ai documenti funzionali a comporre la contabilità di mandato — assolve due importanti funzioni: la prima legata all'*accountability*, perché «consente di valutare in modo obiettivo e informato lo svolgimento del mandato elettorale»; la seconda connessa alla responsabilità degli amministratori, «essendo necessariamente servente al controllo retrospettivo dell'utilizzo dei fondi pubblici», come «elemento indefettibile per avvicinare in senso democratico i cittadini all'attività dell'Amministrazione» (Corte cost., sent. n. 49/2018, *Considerato in diritto* 3.4.).

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

La Sezione rileva al riguardo che il revisore, nel rinnovato contesto dell'armonizzazione contabile, è chiamato ad assicurare l'attendibilità dei dati e ad attestare la congruenza di quelli inseriti in BDAP con quelli presenti nei documenti contabili dell'Ente (Corte conti, Sez. aut., delib. n. 6/2017): l'Organo di revisione economico-finanziaria, altresì, è tenuto a verificare la correttezza e la completezza dell'invio dei dati da parte del servizio economico-finanziario dell'Ente Locale, alla BDAP; per questo è tenuto a registrarsi al sistema gestionale in questione (Corte conti, Sez. reg. contr. Basilicata, delib. n. 46/2018/PRSE).

Più in generale, la Sezione sottolinea l'importanza della corretta applicazione della normativa e dei principi contabili che disciplinano l'intera materia contabile degli enti locali, atteso che il rendiconto della gestione rappresenta un momento essenziale del processo di pianificazione e di controllo sul quale si articola l'intera gestione dell'ente, in grado di contenere informazioni comparative e di misurare i valori della previsione definitiva confrontandoli con quelli risultanti dalla concreta realizzazione dei programmi e degli indirizzi politici, vale a dire dei risultati, valutandone eventuali scostamenti ed analizzandone le ragioni. Per questo motivo, i controlli rinvergono fondamento nel questionario redatto, sia pur in forma semplificata, dall'Organo di revisione dell'ente, quale ruolo portante della previsione di cui all'art. 1, commi 166 e seguenti, della legge 23 dicembre 2005, n. 266 – quale "imprescindibile parametro normativo di riferimento" – ma anche e soprattutto dalla collocazione di BDAP costituita in attuazione dell'art. 13 della legge 196/2009, nel contesto cioè di riforma della contabilità di Stato, in combinato disposto con la legge n. 42/2009, che ne sottolineano il ruolo di supporto al governo della finanza pubblica e della rilevazione e gestione dell'informazione ad essa relativa. L'importanza del corretto inserimento dei dati da parte dell'organo di revisione si evince tra l'altro dal fatto che "[...] le amministrazioni pubbliche si dotano di una banca dati [...], attraverso cui condividere i dati accessibili a tutte le amministrazioni pubbliche, perché possa divenire uno strumento diffuso di conoscenza e di trasparenza delle grandezze della finanza pubblica attraverso cui favorire anche il confronto tra amministrazioni ed enti della stessa natura" (Atto Senato 1937, 2009).

Ciò anche per consentire il superamento dei limiti intrinseci dovuti alla introduzione dei "moduli standardizzati dell'armonizzazione dei bilanci [...]" indispensabili per i controlli della finanza pubblica", "i quali devono innanzitutto servire a rendere omogenee, ai fini del consolidamento dei conti e della loro

reciproca confrontabilità, le contabilità dell'universo delle pubbliche amministrazioni, così articolato e variegato in relazione alle missioni perseguite", ma che "non sono idonei, di per sé, ad illustrare le peculiarità dei programmi, delle loro procedure attuative, dell'organizzazione con cui vengono perseguiti, della rendicontazione di quanto realizzato" (Corte cost., sent. n. 184 del 2016), in quanto "caratterizzate dalla difficile accessibilità informativa per il cittadino di media diligenza".

3.4 L'introduzione degli obblighi di corretto inserimento dei dati all'interno del questionario sul rendiconto 2017 e in BDAP in capo all'organo di revisione appare pertanto strettamente funzionale a quanto sopra indicato e in definitiva alla peculiarità del sistema contabile il quale mantiene "la sua ragion d'essere in relazione alla finalità di rappresentare le qualità e le quantità di relazione tra le risorse disponibili e gli obiettivi in concreto programmati "(Corte cost., sent. n. 184/2016), riferiti specificamente agli istituti propri dell'armonizzazione.

4. Ritardi nei pagamenti della pubblica amministrazione

4.1 L'esame istruttorio si è soffermato sulla correlata capacità di onorare tempestivamente i pagamenti afferenti alle obbligazioni assunte dall'ente, che ovviamente incide sulla liquidità complessiva e sulla illustrata esigenza da parte dell'Ente di attingere alla cassa del tesoriere. Rispetto ai chiarimenti istruttori richiesti al fine di conoscere le azioni poste in essere per rientrare nei termini di pagamento previsti dalla legge, in relazione all'indicatore annuale sulla tempestività dei pagamenti che per gli anni 2017 e 2018 per questo ente rimane costante a + 17 giorni, riducendosi a + 13 nel 2019, l'ente ha comunicato che la gestione è costantemente monitorata, mediante ripetuti invii di circolari interne al fine di ricordare la necessità di tenere sotto controllo i tempi di presa in carico e liquidazione delle fatture.

In aggiunta, l'Ente ha precisato che nell'anno 2017 così come negli anni successivi non è stata richiesta dai creditori l'applicazione di interessi per ritardato pagamento.

4.2 La Sezione sottolinea 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. 2 del d.lgs. n. 231/2002, per quanto qui d'interesse, si intendono per "transazioni commerciali" i contratti, comunque denominati, tra imprese e pubbliche amministrazioni, che comportano, in via esclusiva o prevalente, la consegna di merci o la prestazione di servizi contro il pagamento di un prezzo; s'intendono per "pubblica amministrazione" le amministrazioni di cui all'art. 3, co. 25, del d.lgs. 12 aprile 2006, n. 163 ("Codice dei contratti pubblici relativo a lavori, servizi e forniture"), e ogni altro soggetto, allorquando svolgano attività per la quale sono tenuti al rispetto della disciplina di cui al d.lgs. n. 163/2006. 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 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.

4.3 In conclusione, pur considerando che i ritardi nei pagamenti non hanno generato nell'esercizio 2017 interessi moratori da pagare, secondo quanto attestato dall'Ente, è indispensabile in ogni caso intensificare lo sforzo al fine di attuare le misure necessarie a garantire pienamente il rispetto dei termini di pagamento.

4.4 Si richiama pertanto il Comune al puntuale rispetto delle regole più sopra ricordate, evidenziando che la loro inosservanza non solo espone l'ente alle conseguenze risarcitorie nei confronti dei creditori, ma viepiù 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 (questa Sezione, delib. n. 27/2020/PRSP).

5. Quantificazione del fondo crediti di dubbia esigibilità (FCDE)

5.1 Dall'esame del questionario sul rendiconto 2017, è emerso che il comune di San Pietro in Casale ha applicato il metodo semplificato per la determinazione del FCDE. A tal riguardo sono stati chiesti chiarimenti istruttori dovuti al fatto di avere una bassa percentuale di accantonamento pari allo 0,03 sul totale residui attivi.

In risposta alla richiesta di chiarimenti istruttori, l'Ente ha affermato che da diversi anni ha avviato e potenziato un servizio di rapporto con il cittadino/contribuyente indirizzato all'instaurazione di relazioni di collaborazione e fiducia, supportando lo stesso negli adempimenti tributari. Annualmente, inoltre, si attesta che vengono cancellati dal conto finanziario i residui attivi più vecchi, anche se non scaduti, per i quali si continua con le procedure di riscossione coattiva. Quest'ultima affermazione, trova riscontro nella Relazione dell'Organo di revisione, nella tabella che quantifica il fondo crediti accantonato a rendiconto, come somma del fondo crediti accantonato nel risultato di amministrazione dell'esercizio precedente (€ 200.000,00), a cui è sottratta una quota di fondo utilizzata per la cancellazione o lo stralcio di crediti (nella fattispecie, essi ammontano ad € 193.147,42), e sommata la quota definitivamente accantonata nel bilancio dell'esercizio 2017 (€ 150.000,00).

Nello specifico, la quota accantonata a FCDE nel risultato di amministrazione 2017 ammonta ad € 200.000,00, rispetto ad un totale dei crediti di € 3.320.891,05, secondo i dati indicati dall'Ente nell'allegato c) presente in BDAP).

5.2 In relazione al fondo crediti di dubbia esigibilità, pur rilevando che la scelta del metodo di accantonamento appartiene alla discrezionalità dell'ente, la Sezione rileva che il calcolo effettuato con il metodo ordinario diviene l'unico utilizzabile a partire dall'esercizio 2019 per effetto di quanto previsto al punto 3.3. del principio contabile applicato concernente la contabilità finanziaria, come modificato dal dm 20 maggio 2015.

Il Collegio pertanto ritiene utile rammentare al riguardo, in primo luogo, come il FCDE ha la funzione di precludere l'impiego di risorse di incerta acquisizione ed è un fondo rettificativo, in diminuzione di una posta di entrata, finalizzato a correggere il valore nominale dei crediti dell'ente in relazione alla parte di essi che si prevede di non incassare in corso di esercizio (Corte cost., sent. n. 279/2016), proprio al fine di evitare un risultato di amministrazione negativo a seguito delle eventuali minusvalenze derivanti dalla riscossione dei crediti soltanto parziale (cfr. sul punto, questa Sezione, delib. n. 87/2019/PRSE). Atteso il ruolo strategico del FCDE nell'ambito del principio di competenza finanziaria rafforzata - è essenziale che lo stesso abbia un'applicazione estesa, limitando quanto più possibile le tipologie di entrate escluse dal calcolo dello stesso. Nella contabilità armonizzata, infatti, il FCDE serve a garantire che gli accertamenti di entrate per le quali non vi è certezza in merito alla integrale riscuotibilità siano parzialmente sterilizzati al fine di evitare un incremento non sostenibile dei margini di spese, con ciò preservando l'equilibrio di bilancio e la sana e prudente gestione (cfr. Corte conti, Sez. Reg. di controllo Abruzzo, delib. n. 119/2018, Sez. Reg. contr. Emilia-Romagna, delib. n. 23/2020/PRSE).

Si tratta quindi "di una regola che inverte l'applicazione del principio di prudenza nella stima delle risorse disponibili. Come semanticamente specificato, 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. Ove non venga applicata tale tipologia di svalutazione dei crediti, viene consentita - come nel caso di specie - l'iscrizione in bilancio di entrate stimate in modo da non tener conto dell'effettiva capacità di riscossione dei crediti.

L'istituto del fondo crediti di dubbia esigibilità costituisce, a ben vedere, una necessaria integrazione legale al «principio della previa dimostrazione analitica dei crediti e delle somme da riscuotere, iscrivibili nelle partite dei residui attivi e computabili ai fini [del risultato di] amministrazione, [connotato dalla] stretta inerenza ai concetti di certezza e attendibilità che devono caratterizzare le risultanze della gestione economica e finanziaria» (Corte cost., sent. n. 138 del 2013). Infatti, la prassi frequente in molte amministrazioni di sovrastimare l'entità dei crediti, evitando o rendendo imprecisa in sede di rendiconto la "dimostrazione analitica" delle ragioni giuridiche delle somme da riscuotere e dello stato dei procedimenti finalizzati alla riscossione, ha reso necessario

correggere – attraverso il fondo in questione – le stime sovradimensionate con un accantonamento calcolato mediante un coefficiente di riduzione proporzionato alla capacità di riscossione mostrata dall'ente stesso in un congruo periodo (anch'esso fissato per gli enti locali dall'allegato n. 4/2 al d.lgs. n. 118 del 2011) antecedente all'esercizio oggetto di rendiconto" (Corte cost., sent. n. 4/2020).

In ordine al metodo scelto per calcolare l'entità del FCDE, si ricorda che l'allegato 4/2 al d.lgs. 118/2011 stabilisce che "L'adozione di tale facoltà è effettuata tenendo conto della situazione finanziaria complessiva dell'ente e del rischio di rinviare oneri all'esercizio 2019" e pertanto la scelta del metodo, come sopra già accennato, è una facoltà intestata all'ente.

5.3 La Sezione rammenta tuttavia che "l'adozione del metodo semplificato, seppur consentito dalla normativa vigente, può rappresentare una scelta non prudente in virtù del rischio di finanziare spese scadute ed esigibili con entrate di difficile esazione rinviando al futuro ulteriori accantonamenti che, se non potranno essere compresi nei futuri risultati di amministrazione, genereranno, per la parte eccedente, disavanzi di amministrazione ordinari ripianabili secondo le regole stabilite dall'art.188 TUEL" (Corte conti, Sez. Reg. contr. Umbria, delib. 38/2018/PRSE e Sez. Reg. contr. Emilia-Romagna, delib. n. 63/2019/PRSE); e, ancora, che "la dichiarazione di adeguatezza del fondo assume, pertanto, una specifica rilevanza giuridica e sostanziale e deve essere attribuita alla competenza dei singoli responsabili della gestione delle entrate di dubbia e difficile esazione, alla correlata competenza di coordinamento e vigilanza del responsabile del servizio economico-finanziario dell'ente e alla necessaria verifica dell'organo di revisione" (Corte conti, Sez. Autonomie, del. n. 32/SEZAUT/2015/INPR).

5.4 In conclusione, il Collegio sottolinea che – nel quadro di una indispensabile analisi in chiave dinamica degli equilibri di bilancio (Corte cost., n. 18/2019) - per il comune di San Pietro in Casale si palesa la possibilità, in sede di determinazione del risultato di amministrazione a partire dall'anno 2019, nel quale, si rammenta ancora una volta, l'ente procederà al calcolo del FCDE secondo il metodo ordinario, che ci si trovi in presenza di una parte eccedente da imputare a FCDE fino ad ora non considerata, e che questa possa generare un ulteriore fattore di squilibrio con conseguente necessità di reperire nuove risorse da finalizzare al ripiano del disavanzo; a questa evenienza il Comune è chiamato a

far fronte adottando tutte le necessarie misure atte a preservare gli equilibri di bilancio.

6. Efficacia del contrasto all'evasione tributaria

6.1. Dall'esame della tabella 2.1 Sezione I.III del questionario, Gestione Finanziaria – Entrate, è emerso un significativo scostamento tra l'importo accertato e quello riscosso in materia di recupero evasione tributaria, in particolar modo a fronte di accertamenti complessivi per € 321.758,84, di cui € 196.532,80 per IMU ed € 125.226,04 per altri tributi, le cui riscossioni totali ammontano ad € 43.226,18, di cui € 37.020,80 riferite ad IMU e € 6.205,38 a recupero altri tributi; il FCDE accantonato in competenza è pari ad € 150.000,00 e a rendiconto ammonta ad € 0,00.

6.2. In sede istruttoria, a precisa richiesta del Magistrato istruttore, l'ente ha dichiarato quanto segue:

"Gli accertamenti per omesso o parziale pagamento dei tributi sono stati regolarmente notificati e per quelli non evasi si è provveduto alla riscossione coattiva mediante iscrizione a ruolo affidati a Equitalia e poi ad Agenzia Entrate Riscossioni Spa. A seguito del sisma del 2012, per cui il Comune era inserito tra gli enti locali del cratere, tutte le operazioni di riscossione coattiva si sono fermate e/o rallentate. Successivamente i provvedimenti nazionali hanno ulteriormente rallentato e ridotto le somme iscritte a ruolo introducendo cancellazioni di sanzioni e maggiori possibilità di rateizzazione con continui rinvii e proroghe. Questa serie di provvedimenti ha ridotto considerevolmente la propensione dei contribuenti alla fedeltà tributaria alimentando lo spirito dell'rinvio e dell'attesa."

Inoltre, l'ente attesta come la quota di FCDE pari ad € 0,00 iscritta nel Questionario sia frutto di errore materiale e provvede alla rettifica dello stesso, in quanto la parte accantonata a FCDE a rendiconto 2017 è pari ad € 200.000,00.

6.3 Stante la descritta situazione, va sottolineato che solo un'accurata e ponderata attività di previsione "a monte" e di accertamento nel corso dell'esercizio può preservare l'ente locale dall'irregolare "accumulo" di residui attivi che, se di rilevante consistenza e difficile, se non impossibile, riscuotibilità, possono incidere in maniera determinante sull'effettiva disponibilità di cassa dell'ente (cfr. sul punto, questa Sezione, delib. n. 23/2020/PRSE), rendendo maggiormente difficoltoso l'obiettivo del perseguimento di una duratura sana gestione.

Le carenze del momento accertativo del recupero dell'evasione tributaria, divengono quindi in quest'ottica un comportamento censurabile, antitetico rispetto ai parametri disegnati dalla Carta costituzionale e dei principi contabili ad essi sottesi (cfr. sul punto, questa Sezione, delib. n. 6/2020/PRSE): osta a ciò, del resto, l'indefettibile principio generale dell'indisponibilità dell'obbligazione tributaria - riconducibile ai principi di capacità contributiva (art. 53, comma 1, della Costituzione) ed imparzialità nell'azione della pubblica amministrazione (art. 97 della Costituzione), espressione entrambi del più generale principio di eguaglianza nell'ambito dei rapporti tributari. Dall'indisponibilità dell'obbligazione tributaria, vincolata ed *ex lege*, si ricava quindi la conclusione circa l'irrinunciabilità della potestà impositiva, con i corollari della non prorogabilità del recupero delle somme a tale titolo dovute e della necessità che l'azione del comune sia tempestivamente volta ad evitare la prescrizione del credito tributario, con pregiudizio per gli interessi erariali.

6.4 In riferimento a ciò appare chiaro che la tenuta del bilancio è suscettibile di subire una potenziale compromissione, considerato che la criticità rappresentata potrebbe determinare comunque una sensibile attenuazione della possibilità per l'Ente di far fronte alle proprie obbligazioni per il venir meno di entrate proprie (questa Sezione, delib. n. 27/2020/PRSP).

6.5 La Sezione osserva altresì, in via generale, che la particolare cura per le entrate in questione comporta la censurabilità di qualsiasi azione od omissione volta a procrastinare l'adempimento degli obblighi tributari che, in quanto tali, vincolano a doveri ineludibili di solidarietà (art. 23 della Costituzione) e la cui inosservanza determina, sul piano sostanziale, sperequazioni non accettabili rispetto a chi osserva tempestivamente e scrupolosamente gli obblighi medesimi, nonché riflessi irrazionali sul piano della sana gestione (cfr. sul punto, questa Sezione, delib. n. 74/2019/PRSP).

7. Mancati accantonamenti nel risultato di amministrazione

7.1. Nell'ambito delle voci costituenti accantonamenti del risultato di amministrazione, l'Ente, dichiara nel questionario di aver costituito un fondo indennità di fine mandato del Sindaco, che però non trova corrispondenza con quanto scritto a pag. 15 della Relazione del revisore in cui si afferma che non ne ricorre la fattispecie. Inoltre, rispetto ai dati esposti nel quadro All.a) Risultato di

amministrazione BDAP, la parte accantonata dell'avanzo risulta non comprendere tale voce, evidenziando pertanto un'incongruenza tra i dati rappresentati.

L'Ente dichiara, inoltre, di non avere provveduto ad accantonare nel rendiconto 2016, nel bilancio 2017 e tanto meno nel rendiconto 2017, le somme per il finanziamento degli arretrati da erogare a seguito della definitiva sottoscrizione del CCNL Funzioni Locali" e conseguentemente non si rilevano fondi accantonati nel risultato di amministrazione.

A seguito di chiarimenti istruttori, il comune dichiara che il fondo per indennità di fine mandato del Sindaco è stato regolarmente costituito ed inserito nei vincoli da leggi e principi contabili e che la Relazione del revisore riporta un dato non corretto per puro errore materiale, mentre sia per gli anni 2016 che 2017 non è stato costituito nessun accantonamento per oneri da rinnovo contrattuale, in quanto l'ufficio personale unificato ha trovato difficoltà nell'esatta quantificazione.

7.2. In proposito, il Collegio rammenta che il principio contabile applicato concernete la contabilità finanziaria, punto 5.2, lett. a), stabilisce che *"nelle more della firma del contratto si auspica che l'ente accantoni annualmente le necessarie risorse concernenti gli oneri attraverso lo stanziamento in bilancio di appositi capitoli sui quali non è possibile assumere impegni ed effettuare pagamenti. In caso di mancata sottoscrizione del contratto, le somme non utilizzate concorrono alla determinazione del risultato di amministrazione"* e, alla successiva lett. i), dispone che *"anche le spese per indennità di fine mandato, costituiscono una spesa potenziale dell'ente, in considerazione della quale, si ritiene opportuno prevedere tra le spese del bilancio di previsione, un apposito accantonamento, denominato "fondo spese per indennità di fine mandato [...]"* (cfr. sul punto, questa Sezione, delib. n. 87/2019/PRSE). Su tale capitolo non è possibile impegnare e pagare e, a fine esercizio, l'economia di bilancio confluisce nella quota accantonata del risultato di amministrazione, immediatamente utilizzabile". A tale riguardo, la Sezione richiama l'attenzione dell'Ente circa l'importanza della "trasparente, corretta, univoca, sintetica e inequivocabile indicazione del risultato di amministrazione e delle relative componenti di legge" (Corte cost., sent. n. 274/2017), in conformità alla distinzione "in fondi liberi, fondi vincolati, fondi destinati agli investimenti e fondi accantonati" a norma dell'art. 187 del d.lgs. n. 267/2000, al fine di permettere il controllo sul rispetto dei principi dell'equilibrio

e della sana gestione finanziaria del bilancio (cfr. sul punto, questa Sezione, delib. n. 22/2020/PRSE).

Ciò premesso, la Sezione raccomanda una scrupolosa attenzione circa il rispetto dei principi contabili nella rappresentazione della composizione del risultato di amministrazione.

La Sezione, infine, rimarca l'attenzione sul ruolo fondamentale svolto dai revisori, che ai sensi dell'art. 240 TUEL, *"rispondono della veridicità delle loro attestazioni e adempiono ai loro doveri con la diligenza del mandatario"*

PQM

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

- accerta una situazione di potenziale incertezza degli equilibri di bilancio, in riferimento alle criticità sopra descritte;

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

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

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

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

Così deliberato nella camera di consiglio del 16 settembre 2020.

Il presidente

Marco Pieroni

(firmato digitalmente)

Il relatore

Tiziano Tessaro

(firmato digitalmente)

Depositata in segreteria nella data di
apposizione della firma del Funzionario preposto

Il funzionario preposto

Rossella Broccoli

(firmato digitalmente)