



CORTE DEI CONTI

SEZIONE REGIONALE DI CONTROLLO

PER IL MOLISE

nella Camera di consiglio del 22 aprile 2020

composta dai magistrati

Lucilla Valente	Presidente
Sergio Gasparri	Consigliere, relatore
Domenico Cerqua	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;

VISTA la deliberazione delle Sezioni Riunite della Corte dei conti del 16 giugno 2000 n. 14/2000, che ha approvato il Regolamento per l'organizzazione delle funzioni di controllo della Corte dei conti, nel testo modificato, da ultimo, con deliberazione del Consiglio di Presidenza n. 229 del 19 giugno 2008 (G.U. n.153 del 2 luglio 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 il decreto-legge 10 ottobre 2012 n. 174, convertito dalla legge 7 dicembre 2012 n. 213;

VISTA la delibera della Sezione delle Autonomie n. 16/SEZAUT/2018/INPR che ha approvato le linee guida cui devono attenersi, ai sensi dell'art. 1, commi 166 e 167, della Legge 23 dicembre 2005 n. 266 (Legge finanziaria per il 2006), gli Organi di revisione

economico-finanziaria degli Enti locali nella predisposizione delle relazioni sul rendiconto dell'esercizio 2017 e i relativi questionari;

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

VISTA la deliberazione n. 10/2020/INPR, con la quale la Sezione ha approvato il programma dei controlli per l'anno 2020;

VISTE le relazioni sui rendiconti di gestione per gli esercizi finanziari 2017 e 2018 redatte dall'organo di Revisione del Comune di Montorio nei Frentani (CB) ai sensi del citato art. 1 commi 166 e seguenti della legge 23 dicembre 2005 n. 266;

VISTA la nota del 17 aprile 2020 con la quale il Magistrato istruttore ha deferito la proposta di deliberazione per l'esame collegiale;

VISTA l'ordinanza con la quale il Presidente di questa Sezione ha convocato l'odierna Camera di consiglio "da remoto" ex art 84, comma 6 e 85 del decreto-legge 17 marzo 2020 n.18;

UDITO il relatore, Cons. Sergio Gasparrini

PREMESSO

1.1. Nell'ambito delle funzioni che l'art. 100 della Costituzione assegna alla Corte dei conti, nella sua qualità di Magistratura espressamente investita anche delle attività di controllo successivo, esterno ed imparziale, sulla gestione dei bilanci, si collocano rilevanti compiti di *riesame di legalità e regolarità finanziaria* della gestione degli enti locali.

In particolare, l'articolo 148-bis del decreto legislativo 18 agosto 2000, n. 267 (introdotto dall'articolo 3, comma 1, lettera e), del decreto-legge 10 ottobre 2012, n. 174, come convertito dalla legge 7 dicembre 2012, n. 213) prevede che le Sezioni regionali di controllo della Corte dei conti esaminano i bilanci preventivi e i rendiconti degli enti locali ai fini, tra l'altro, della verifica dell'osservanza del vincolo previsto in materia di indebitamento dall'articolo 119, sesto comma, della Costituzione, della sostenibilità dell'indebitamento e dell'assenza di irregolarità suscettibili di pregiudicare, anche in prospettiva, gli equilibri economico-finanziari degli enti.

L'indicata previsione normativa precisa che l'attività di verifica e accertamento è svolta dalla Corte "ai sensi dell'articolo 1, commi 166 e seguenti, della legge 23 dicembre 2005, n. 266",

dunque anche per il tramite di relazioni sui bilanci di previsione e sui rendiconti, trasmesse dagli organi di revisione economico-finanziaria degli enti locali (comma 166, legge 266/2005 *cit.*), nella cui predisposizione questi ultimi sono tenuti ad attenersi a criteri e linee guida puntualmente definiti dalla Sezione delle Autonomie della Corte dei conti (comma 167, legge 266/2005 *cit.*).

Come precisato dalla Corte Costituzionale (sentenza n. 60/2013), i controlli introdotti dall'art. 1, commi 166 e seguenti, della legge n. 266 del 2005, e dall'art. 148-bis del d.lgs. n. 267 del 2000, introdotto dall'art. 3, comma 1, lettera e), del d. l. n. 174 del 2012, concernono ulteriori tipologie estese alla generalità degli enti locali e degli enti del Servizio sanitario nazionale, ascrivibili a controlli di natura preventiva finalizzati ad evitare danni irreparabili all'equilibrio di bilancio. Tali controlli si collocano, pertanto, su un piano nettamente distinto rispetto al controllo sulla gestione amministrativa di natura collaborativa, almeno per quel che riguarda gli esiti.

Queste verifiche sono compatibili con l'autonomia di Regioni, Province e Comuni, in forza del supremo interesse alla legalità costituzionale - finanziaria e alla tutela dell'unità economica della Repubblica (artt. 81, 119 e 120 Cost).

Tali prerogative assumono ancora maggior rilievo nel quadro delineato dall'art. 2, comma 1, della legge costituzionale 20 aprile 2012, n. 1 (Introduzione del principio del pareggio di bilancio nella Carta costituzionale) che, nel comma premesso all'art. 97 Cost., richiama il complesso delle pubbliche amministrazioni, in coerenza con l'ordinamento dell'Unione europea, ad assicurare l'equilibrio dei bilanci e la sostenibilità del debito pubblico. In tale ambito alla Corte dei conti è stata riconosciuta, da ultimo, con l'articolo 30 della legge n.161/2014 (*Disposizioni per l'adempimento degli obblighi derivanti dall'appartenenza dell'Italia all'Unione europea - Legge europea 2013-bis*), una funzione generale di monitoraggio sull'osservanza delle regole di bilancio e di verifica della rispondenza alla normativa contabile dei dati di bilancio delle Pubbliche amministrazioni di cui all'articolo 1, comma 2, del decreto legislativo 30 marzo 2001, n. 165, e successive modificazioni. Anche qualora le irregolarità riscontrate dalla Sezione regionale non siano così gravi da rendere necessaria l'adozione della pronuncia di accertamento prevista dall'art. 148 bis, co. 3 del TUEL, appare comunque opportuno segnalare agli Enti tali irregolarità contabili, soprattutto se accompagnate e potenziate da sintomi di criticità o da difficoltà ge-

stonali, al fine di prevenire l'insorgenza di situazioni di deficitarietà o di squilibrio, idonee a pregiudicare la sana gestione finanziaria che deve caratterizzare l'amministrazione di ciascun soggetto controllato.

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

Anche nell'ipotesi di assenza di irregolarità/criticità, il relativo provvedimento di acquisizione agli atti richiede, parimenti, una formalizzazione mediante deliberazione, da inviarsi al Consiglio comunale o provinciale, essendo necessario dare conto, con una pronuncia espressa, dell'esito dell'attività di verifica posta in essere in attuazione di disposizioni di legge.

1.2. Con riferimento alla fase di avvio del procedimento di controllo dei rendiconti da parte delle Sezioni regionali, la Sezione delle Autonomie precisa che *“le Linee guida ed il questionario costituiscono un supporto operativo fondamentale e propedeutico agli approfondimenti istruttori di cui le stesse ravvisino la necessità”* (deliberazione n. 12/SEZAUT/2019/INPR, del 28 maggio 2019), sebbene debba ritenersi che l'interpretazione sistematica della vigente normativa, orientata dai principi costituzionali, non escluda la possibilità di estendere le verifiche contabili, in primo luogo al fine di accertare l'attualità degli equilibri economico-finanziari e la regolarità contabile.

Del resto, da lungo tempo la Corte costituzionale evidenzia che il controllo in esame si pone in una prospettiva non più statica (come, invece, il tradizionale controllo di legalità-regolarità) ma 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 plur.*, sentenza 7 giugno 2007, n. 179).

Ne consegue che l'attività di controllo deve consentire di rappresentare non solo le gravi irregolarità eventualmente riscontrate, ma anche l'effettiva situazione finanziaria che ne discende, a vantaggio della collettività interessata e degli organi elettivi degli enti controllati, affinché questi ultimi possano responsabilmente assumere le decisioni correttive ritenute più appropriate (*ex plur.*, Sezione regionale di controllo per la Calabria, deliberazione 8 gennaio 2020, n. 4).

Coerentemente, la Sezione delle Autonomie raccomanda alle Sezioni territoriali di *“avvicinare le analisi sui documenti di bilancio all'esercizio finanziario più prossimo a quello in corso di gestione”*, al fine di consentire di *“collegare, nella migliore misura possibile, gli effetti delle*

pronunce delle Sezioni regionali alla formalizzazione delle decisioni di programmazione/ rendicontazione/correzione di competenza dell'ente ed ampliare il concreto margine d'azione di queste ultime".

La Sezione delle Autonomie ha, in particolare, evidenziato che, nel perseguimento dell'obiettivo di ridurre *"quanto più possibile il disallineamento temporale tra l'esercizio in corso di gestione e le verifiche operate dalle Sezioni regionali di controllo"*, tra le metodologie di controllo adottabili si colloca la possibilità di esaminare *"congiuntamente più annualità, a partire dall'ultimo rendiconto disponibile, qualora non sia stato possibile, per gli esercizi precedenti, portare a completamento l'esame dei documenti contabili di tutti gli enti territoriali di competenza di una Sezione regionale di controllo. Siffatta modalità consente di eliminare il divario temporale di cui si è fatto cenno e di avvicinare le analisi all'attualità nel quadro del ciclo di bilancio (previsione-rendiconto-previsione) e in conformità ai principi contabili e alla giurisprudenza della Corte costituzionale in precedenza richiamati"* (deliberazione n. 3/SE-ZAUT/2019/INPR, del 4 febbraio 2019).

1.3. Dando seguito alle indicazioni della Sezione delle Autonomie, questa Sezione regionale ha proceduto all'esame contestuale dei rendiconti del **Comune di Montorio nei Frentani (CB)** degli esercizi 2017 e 2018.

1.4. L'organo di revisione del con nota acquisita al protocollo di questa Sezione al n. 725-09/03/2019-SC_MOL-T79S-A, ha trasmesso il questionario sul rendiconto 2017. Dall'analisi del suddetto questionario, della documentazione acquisita dal BDAP, dalla documentazione acquisita a seguito dell'inoltro della nota della Sezione prot. n. 263 dell'11/02/2019 e della relazione dell'organo di revisione al rendiconto, si sono resi necessari alcuni specifici approfondimenti istruttori (nota prot. n. 3327-SC_MOL-T79-P del 17 settembre 2019) relativamente a carenze formali rilevate nella pubblicazione sul sito istituzionale-sezione *"Amministrazione trasparente"*, dell'indicatore di tempestività dei pagamenti di cui al decreto legislativo 14 marzo 2013, n. 33, con un formato che non consente l'esportazione, il trattamento e il riutilizzo ai sensi dell'art. 7 del citato decreto legislativo. Gli altri approfondimenti istruttori hanno riguardato le modalità di calcolo seguite per quantificare: *i)* il fondo rischi per contenzioso; *ii)* l'accantonamento relativo all'indennità di fine mandato; *iii)* il fondo crediti di dubbia esigibilità (FCDE). Sono state, altresì, richieste indicazioni di dettaglio in merito alle somme vincolate per € 316.618,67 ed alla composizione dei residui attivi.

Parimenti, nell'analisi dei dati relativi all'annualità 2018, è stato necessario acquisire da parte dell'Ente chiarimenti istruttori (nota prot. n. 3327-SC_MOL-T79-P del 17 settembre 2019) alcuni dei quali coincidenti con quelli relativi all'annualità precedente, ovverosia la mancata adozione del formato "aperto" dell'indicatore di tempestività dei pagamenti e la mancata specificazione delle modalità del calcolo del fondo per rischi di contenziosi, cui si è aggiunta la segnalazione di una discordanza nella rappresentazione del FCDE con riferimento al metodo di calcolo ed all'importo complessivo tra quanto dichiarato dall'organo di revisione (euro 19.850,49) e quanto si evince dal prospetto del calcolo del risultato di amministrazione (euro 55.000,00).

L'Ente ha fatto pervenire le proprie controdeduzioni, giusta nota del 3 ottobre assunta al protocollo della Sezione al n. 3473-SC_MOL-T79-A, tese a rimuovere le criticità riscontrate, confermando alcune discordanze nelle rappresentazioni numeriche dovute a meri errori materiali di compilazione dei prospetti e, per quanto attiene i rilievi mossi dalla Sezione in ordine alla quantificazione dei fondi per rischi legati a contenziosi ed alla potenziale inesigibilità dei crediti (FCDE), argomentando che laddove vi siano state delle sovrastime le stesse hanno assolto una funzione di ampia garanzia della sana gestione rispondendo ad un rafforzato principio di prudenza.

CONSIDERATO IN FATTO E IN DIRITTO

Ciò premesso, con riferimento ai rendiconti 2017 e 2018 del **Comune di Montorio nei Frentani (CB)** l'Organo di revisione, nelle apposite relazioni, ha certificato di non aver rilevato irregolarità e di non aver suggerito, di conseguenza, misure correttive da adottare.

Dall'esame della documentazione in atti emerge quanto segue:

2. La gestione di competenza: risultato

2.1. La **gestione di competenza** chiude sia nel 2018 che nel 2017 in positivo. L'andamento con riguardo ai due esercizi esaminati è il seguente:

tabella 1 Risultato della gestione di competenza (importi in euro)

	2017	2018
ACCERTAMENTI	538.058,73	765.754,16
IMPEGNI	490.462,47	611.998,59
SALDO (AVANZO) DI COMPETENZA	47.596,26	153.755,57

Nel 2018 le riscossioni in c/competenza sono state pari a € 533.422,22, mentre nel 2017 risultano di € 512.785,36.

La **capacità di riscossione** (data dal rapporto percentuale tra riscossioni di competenza e accertamenti di competenza), indice utile a determinare quanta parte delle risorse giuridicamente esigibili riesce annualmente a tradursi in effettivi introiti, subisce un deciso peggioramento, diminuendo nel 2018 al 69,65%, a fronte del risultato molto positivo registrato nel 2017 del 95,30%.

Sul fronte della spesa i pagamenti in c/competenza sono pari a € 474.983,76, mentre nel 2017 erano pari a € 398.544,92 L'indice che esprime la **capacità di pagamento** (rapporto percentuale tra pagamenti di competenza e impegni di competenza) subisce una lieve flessione nel corso degli esercizi in esame (81,25% nel 2017 e 77,61% nel 2018). Poiché il dato esprime la capacità di tradurre in pagamenti i programmi operativi di spesa iniziati nell'esercizio, i valori emersi evidenziano la necessità di verificare con attenzione la sussistenza dei presupposti che legittimano l'assunzione degli impegni di spesa corrente alla stregua dei vigenti principi contabili, unitamente alla più attenta programmazione dell'*iter* procedurale di concretizzazione dei programmi operativi di spesa annua.

2.2. Gli equilibri economico-finanziari risultano rispettati, come emerge dal seguente prospetto:

tabella 2 Equilibri economico finanziari *(importi in euro)*

	2017	2018
EQUILIBRIO DI PARTE CORRENTE	41.070,26	97.756,61
EQUILIBRIO DI PARTE CAPITALE	74.504,85	52.815,11
EQUILIBRIO FINALE	115.575,11	150.571,72

Con ogni evidenza, nel 2018 la pur sensibile contrazione del saldo di parte capitale non ha inciso sull'equilibrio finale grazie al netto miglioramento dell'equilibrio di parte corrente traguardando un miglioramento complessivo di oltre il 30%.

3. La gestione di cassa

3.1 I risultati della gestione di cassa integrano un essenziale oggetto di analisi nell'ambito delle verifiche degli equilibri economico-finanziari dell'ente locale svolti dalla Corte dei conti.

Sebbene, infatti, saldi attivi di cassa possano non essere "*di per sé sintomatici di sana e virtuosa amministrazione in quanto legati ad una serie di variabili negative, tra le quali spicca la possibile esistenza di debiti sommersi in grado di dissimulare la reale situazione economico-finanziaria*" (Corte costituzionale, sentenza n. 101 del 2018), è tuttavia evidente che l'eventuale riscontro di situazioni di sofferenza di cassa costituisce un fondamentale indicatore di squilibrio finanziario dell'ente, cui si collega, in via diretta e immediata, la difficoltà di

far fronte agli obblighi di pagamento in modo tempestivo (in contrasto con la più recente normativa, orientata - talora in modo particolarmente rigoroso - ad assicurare il rispetto dei tempi di pagamento da parte delle pubbliche amministrazioni), nonché nel connesso rischio di assoggettamento a oneri aggiuntivi derivanti da ritardi e contenziosi, fonte di possibile responsabilità amministrativa.

L'attenzione alle previsioni di cassa è assicurata già dalle norme che disegnano i contenuti del bilancio di previsione (l'articolo 151, comma 3 del TUEL dispone che: *"Il bilancio di previsione finanziario comprende le previsioni di competenza e di cassa del primo esercizio del periodo considerato e le previsioni di competenza degli esercizi successivi"*).

Inoltre, l'equilibrio di cassa è espressamente riconosciuto, sul piano normativo, come condizione che deve necessariamente caratterizzare la gestione finanziaria degli enti locali.

Infatti, l'articolo 162, comma 6, decreto legislativo 18 agosto 2000, n. 267 (TUEL) stabilisce che *"Il bilancio di previsione è deliberato in pareggio finanziario complessivo per la competenza, [...] e garantendo un fondo di cassa finale non negativo"*

Particolarmente indicativa è la previsione del successivo articolo 183, comma 8 che, *"Al fine di evitare ritardi nei pagamenti e la formazione di debiti pregressi"* impone, in sede di adozione dei provvedimenti che comportano impegni di spesa, *"di accertare preventivamente che il programma dei conseguenti pagamenti sia compatibile con i relativi stanziamenti di cassa"*, precisando che, qualora *"lo stanziamento di cassa, per ragioni sopravvenute, non consenta di far fronte all'obbligo contrattuale, l'amministrazione adotta le opportune iniziative, anche di tipo contabile, amministrativo o contrattuale, per evitare la formazione di debiti pregressi"*. Pienamente coerente con la crescente valorizzazione del ruolo svolto dalla gestione di cassa, il principio contabile applicato concernente la contabilità finanziaria (Allegato n. 4/2 al D.Lgs 118/2011, paragrafo 2) precisa che oggi *"Il bilancio di previsione, almeno triennale di competenza, e di cassa nel primo esercizio, ha carattere autorizzatorio, costituendo limite agli impegni di spesa ed ai pagamenti"*, salve le previste eccezioni.

3.2 In adesione ai contenuti delle linee guida dettate dalla Sezione delle Autonomie, nell'ambito della gestione di cassa questa Sezione ha approfondito l'analisi sia della consistenza del fondo cassa che dei profili afferenti all'utilizzo dell'anticipazione e alle entrate vincolate, osservandone l'evoluzione in un orizzonte triennale, dunque esteso all'esercizio 2016.

In particolare, l'andamento del fondo cassa del Comune di Montorio nei Frentani risulta il seguente:

Tabella 3 fondo cassa (importi in euro)

	2016	2017	2018
FONDO CASSA al 31.12	229.146,23	276.742,49	430.498,06
di cui cassa vincolata	0	0	0

Si rileva che, a fronte di un fondo cassa 2016 già consistente ed in assenza di vincoli, il volume della giacenza cresce nel 2017, fino a quasi raddoppiare nel 2018.

La positiva dinamica della gestione di cassa trova naturale riscontro nel mancato ricorso all'anticipazione di tesoreria nell'arco dell'intero triennio.

4. Analisi della gestione dei residui

L'entità dei residui iscritti in bilancio dopo il riaccertamento ordinario presenta il seguente andamento:

Tabella 4 monte residui al 31.12 (importi in euro)

	31.12.2017	31.12.2018
RESIDUI ATTIVI	2.212.925,07	1.935.317,23
RESIDUI PASSIVI	1.921.099,94	1.885.078,73

Si evidenzia il valore piuttosto consistente di entrambe le poste sia pure con un leggero miglioramento nell'anno 2018.

Dall'analisi dell'anzianità dei residui per titolo e per anno di formazione emerge, con riferimento agli esercizi antecedenti al 2018, la presenza di residui attivi di € 12.875,69 relativi al Titolo I e di € 1.909.293,27 relativi al titolo IV, secondo il seguente dettaglio:

Tabella 5 - analisi dei residui attivi (importi in euro)

ATTIVI	Esercizi precedenti	2018	TOTALE
Tit. I	12.875,69	0,00	12.875,69
Tit. II	0,00	0,00	0,00
Tit. III	0,00	6.622,57	6.622,57
Tit. IV	1.909.293,27	0,00	1.909.293,27
Tit. V	0,00	0,00	0,00
Tit. VI	0,00	0,00	0,00
Tit. VII	0,00	0,00	0,00
Tit. IX	479,85	6.045,85	6.525,70
TOTALE	1.922.648,81	12.668,42	1.935.317,23

Tabella 6 - analisi dei residui passivi

(importi in euro)

PASSIVI	Esercizi precedenti	2018	TOTALE
Tit. I	23.324,07	42.772,75	66.096,82
Tit. II	1.757.770,26	47.868,28	1.805.638,54
Tit. III	0,00	0,00	0,00
Tit. IV	0,00	0,00	0,00
Tit. V	0,00	0,00	0,00
Tit. VII	2.901,08	10.442,29	13.343,37
TOTALE	1.783.995,41	101.083,32	1.885.078,73

I residui attivi di cui al titolo I risultano derivare da accertamenti della TARI (cap.71) per i quali l'Ente ha provveduto all'accantonamento nel Fondo Crediti Dubbia esigibilità al 31/12/2018, come attestato nel questionario dall'organo di revisione e come si evince dal prospetto allegato al rendiconto mentre l'importo più consistente che compare al titolo IV pur risale ad esercizi pregressi ma si bilancia con un importo di analoghe proporzioni registrato tra i residui passivi del Titolo II (cfr. tabella 5).

5. Evoluzione del F.P.V.

5.1 I rendiconti degli esercizi 2017 e 2018 indicano i seguenti importi a titolo di fondo pluriennale vincolato per spese correnti e per spese in conto capitale.

Tabella 7 - analisi del FPV

(importi in euro)

	parte spesa al 31.12.2017	parte entrata al 01.01.2018	parte spesa al 31.12.2018
FPV di parte corrente	16.784,16	16.784,16	5.900,79
FPV di parte capitale	169.664,79	169.664,79	
FPV per partite finanziarie			

Al riguardo deve evidenziarsi che condizione indispensabile per il raggiungimento degli obiettivi di trasparenza contabile e di progressivo avvicinamento del momento della competenza e di quello della cassa, a fondamento della c.d. "contabilità armonizzata" introdotta dal D.Lgs. 118/2011, è la puntuale e veritiera stima di nuove grandezze introdotte dalla riforma - quali il Fondo Pluriennale Vincolato (FPV) e il Fondo Crediti di Dubbia Esigibilità (FCDE) -, le quali incidono in via immediata e diretta sulla quantificazione e rappresentazione del risultato di amministrazione.

In particolare, in presenza di uno scostamento temporale tra l'accertamento dell'entrata e l'imputazione della spesa correlata, che risulta esigibile dall'esercizio successivo a quello in cui è stata accertata l'entrata in parola, è possibile garantire la copertura finanziaria delle spese future attraverso l'istituto contabile del "fondo pluriennale vincolato" (FPV).

Il fondo è alimentato dall'accertamento di entrate di competenza finanziaria di un esercizio, destinate a dare la copertura a spese impegnate nel medesimo esercizio in cui è stato effettuato l'accertamento, ma imputate negli esercizi successivi: per verificare la corretta determinazione del fondo, dunque, risulta di evidente importanza disporre dei "cronoprogrammi" che regoleranno le spese di investimento.

Inoltre, l'articolo 183, comma 3, T.U.E.L. stabilisce che si possono finanziare con il FPV tutte le spese degli esercizi successivi relative ad investimenti per lavori pubblici solo a seguito di gara formalmente indetta, con aggiudicazione definitiva entro l'esercizio successivo. In difetto - fatte salve alcune eccezioni di legge (cfr., in particolare, allegato 4/1, punto 5.4. del d.lgs. 118/2011) - l'entrata accertata va a costituire il risultato di amministrazione, sottraendola così al finanziamento del quadro economico di spesa programmato. Come precisato dalla Sezione delle Autonomie, escludendo quelle di progettazione, l'ente locale dovrà impegnare quelle spese con le quali possa "(..) dimostrare di avere effettivamente e concretamente avviato il procedimento di impiego delle risorse per la realizzazione del lavoro pubblico" (cfr. deliberazioni n. 23/SEZAUT/2015 e n. 32/SEZAUT/2015).

La Sezione delle Autonomie ha pure più volte evidenziato (cfr. in particolare deliberazioni n. 4/SEZAUT/2015 e n. 9/SEZAUT/2016) che il FPV è uno strumento fondamentale per il rafforzamento della funzione programmatoria e ciò rende necessario che lo stesso sia finanziato da entrate regolarmente accertate e imputate in applicazione del principio di competenza finanziaria potenziata.

5.2 Ciò premesso, nella fattispecie in esame, il FPV di parte capitale, pari a inizio anno a € 169.664.79, nel corso dell'esercizio 2018, è stato impegnato per la copertura di spese impegnate negli esercizi precedenti e imputate nell'esercizio 2018, tutte afferenti, nello specifico, al Programma 1 "Urbanistica e assetto del Territorio", Missione 8 "Assetto del territorio ed edilizia abitativa. Ciò ha determinato la completa utilizzazione del FPV fino al suo totale azzeramento al 31.12.2018

La Sezione sottolinea la necessità di un'attenta verifica della congruità della formazione del fondo che deve passare attraverso la dimostrazione documentale degli atti che supportano l'esistenza delle obbligazioni giuridiche perfezionate e dei conseguenti impegni e, soprattutto, delle relative coperture.

Ciò per le evidenti ricadute sulla conservazione degli equilibri generali di competenza sia ai fini della corretta applicazione del pareggio di bilancio sia al fine di garantire

l'equilibrio generale complessivo della finanza pubblica ai sensi degli articoli 81, 97, 117 e 119 della Costituzione.

6. Analisi del risultato di amministrazione e della sua composizione.

Particolare importanza, nell'ambito delle verifiche condotte sui rendiconti degli enti locali, riveste la corretta quantificazione del risultato di amministrazione, - risultato di estrema sintesi della gestione finanziaria, in grado di esprimere la misura della salute finanziaria dell'Ente- : se il bilancio consuntivo chiude con un risultato di amministrazione negativo, tale disavanzo, accertato ai sensi dell'articolo 186 TUEL, è immediatamente applicato all'esercizio in corso di gestione contestualmente alla delibera di approvazione del rendiconto e deve essere ripianato secondo le previsioni dell'art. 188 T.U.E.L. Di seguito si riporta la tabella concernente la determinazione e l'evoluzione del risultato di amministrazione negli esercizi 2017 e 2018:

Tabella 8 - risultato di amministrazione (importi in euro)

	2017	2018
FONDO CASSA al 1° gennaio	229.146,23	276.742,49
riscossioni	538.058,73	765.754,16
pagamenti	490.462,47	611.998,59
pagamenti per azioni esecutive non regolarizzate al 31.12	0,00	0,00
FONDO CASSA al 31 dicembre	276.742,49	430.498,06
residui attivi	2.212.925,07	1.935.317,23
residui passivi	1.921.099,94	1.885.078,73
Fondo pluriennale vincolato spese correnti	16.784,16	5.900,00
Fondo pluriennale vincolato per spese in conto capitale	169.664,79	0,00
RISULTATO DI AMMINISTRAZIONE (A)	382.118,67	474.835,77
Totale parte accantonata (B)	65.500,00	105.000,00
Fondo crediti di dubbia esigibilità	35.000,00	55.000,00
Fondo anticipazioni liquidità DL 35 del 2013 e ss.mm.ii.	0,00	0,00
Fondo perdite società partecipate	0,00	0,00
Fondo contenzioso	25.000,00	45.000,00
altri accantonamenti	5.500,00	5.000,00
Totale parte vincolata (C)		369.835,77
vincoli derivanti da leggi e dai principi contabili		
vincoli derivanti da trasferimenti		
vincoli formalmente attribuiti dall'ente	316.618,67	369.835,77
altri vincoli		
Totale parte destinata agli investimenti (D)	0,00	0,00
TOTALE PARTE DISPONIBILE (E)	0,00	0,00

L'evoluzione della parte disponibile del risultato di amministrazione nei due esercizi appare sostanzialmente invariata. La maggiore incidenza del saldo di cassa al 31 dicembre, dovuta anche al sensibile incremento degli importi oggetto di riscossione e di pagamento (aumentati, rispettivamente, del 42,3% e del 24,8%), non risulta assorbita dalla riduzione del saldo positivo della gestione dei residui (€ 50.238,50 nel 2018 a fronte di € 291.825,13 nel 2017), nonché dall'incremento della parte accantonata a titolo di fondo crediti dubbia esigibilità e di fondo contenzioso.

6.1 Tra gli accantonamenti non risulta valorizzato il Fondo anticipazioni liquidità (FAL) non avendo l'Ente fatto ricorso a tale istituto.

6.2 L'importo dell'accantonamento a titolo di *Fondo contenzioso*, indicato in € 45.000,00, nel 2018 risulta aumentato sensibilmente rispetto all'esercizio 2017 laddove, invece, è di importo invariato rispetto al 2016.

Con riferimento alla quantificazione della somma da accantonare, giova ricordare che il paragrafo 5.2, lett. h) dell'allegato 4/2 (principio contabile applicato concernente la contabilità finanziaria) al D. Lgs. 23.06.2011, n. 118, stabilisce tra l'altro che *“nel caso in cui l'ente, a seguito di contenzioso in cui ha significative probabilità di soccombere, o di sentenza non definitiva e non esecutiva, sia condannato al pagamento di spese, in attesa degli esiti del giudizio, si è in presenza di una obbligazione passiva condizionata al verificarsi di un evento (l'esito del giudizio o del ricorso), con riferimento al quale non è possibile impegnare alcuna spesa. In tale situazione l'ente è tenuto ad accantonare le risorse necessarie per il pagamento degli oneri previsti dalla sentenza, stanziando nell'esercizio le relative spese che, a fine esercizio, incrementeranno il risultato di amministrazione che dovrà essere vincolato alla copertura delle eventuali spese derivanti dalla sentenza definitiva. A tal fine si ritiene necessaria la costituzione di un apposito fondo rischi. [...] L'organo di revisione dell'ente provvede a verificare la congruità degli accantonamenti”*.

Preso atto che la misura dell'incremento della quota accantonata coincide con lo stanziamento di esercizio per l'indicata causale, si osserva che la mancata allegazione di indicazioni sullo stato del contenzioso dell'ente non consente di verificare in misura puntuale la congruità. Tenuto conto che la corretta determinazione dei necessari accantonamenti è funzionale ad evitare che gli importi derivanti da eventuali soccombenze siano idonei a incidere negativamente sugli equilibri di bilancio, si evidenzia la necessità, in sede di compilazione dei futuri prospetti contabili, che l'ente dia conto dello stato delle controversie che lo interessano e delle connesse modalità di quantificazione di fondo rischi e

accantonamenti, al fine di consentire all'organo di revisione e alla Sezione di controllo di verificarne l'effettiva congruità.

6.3 Il Comune risulta avere accantonato ulteriori importi per indennità di fine mandato (indicate, in entrambi i prospetti dimostrativi del risultato di amministrazione, tra gli "*altri accantonamenti*").

6.4 Sia nel 2017 che nel 2018 risultano **somme vincolate** nel risultato di amministrazione, rispettivamente per € 316.618,67 e € 3169.835,77 *affendenti ai "vincoli formalmente attribuiti dall'ente"*. Ciò non diversamente da quanto sostanzialmente indicato nelle risultanze contabili al 31 dicembre 2016 (che evidenziavano una quota vincolata di € 210.174,79).

Come noto, in contabilità finanziaria la prevista, separata evidenza delle quote vincolate (come delle quote accantonate) nel risultato di amministrazione risponde all'esigenza di individuare le "*risorse che non possono essere assolutamente distratte per essere diversamente impiegate; da tanto deriva l'indisponibilità delle corrispondenti fonti di finanziamento*" (Corte costituzionale, sentenza 20 dicembre 2017, n. 274).

In particolare, la nuova disciplina sull'armonizzazione dei sistemi contabili e degli schemi di bilancio degli enti locali qualifica come quote "*vincolate*" del risultato di amministrazione gli importi relativi ad entrate accertate per le quali sia previsto un vincolo di destinazione a determinate spese ma cui, al termine dell'esercizio, risultino corrispondere economie di bilancio (il paragrafo 9.2 del ricordato allegato 4/2 elenca le possibili fonti del vincolo di destinazione).

Da ultimo, la quota del risultato di amministrazione destinata agli investimenti, costituita da entrate in conto capitale senza vincoli di specifica destinazione e non spese (come noto, utilizzabili con provvedimento di variazione di bilancio solo a seguito dell'approvazione del rendiconto), risulta essere pari a zero, sia nel 2017 che nel 2018.

7. Segue. Accantonamento al Fondo crediti di dubbia esigibilità FCDE).

Nel prospetto di quantificazione del risultato di amministrazione il Comune di Montorio nei Frentani ha accantonato, a titolo di fondo crediti di dubbia esigibilità, € 35.000,00 nel 2017 e € 55.000,00 nel 2018.

Pur tuttavia, ai fini delle valutazioni da effettuare sulla corretta determinazione dell'accantonamento, appare utile muovere, sul piano generale, dalla considerazione dell'incidenza percentuale del FCDE in rapporto al totale dei residui potenzialmente di dubbia o difficile esazione in ciascuno dei due esercizi in esame così come, peraltro, si rileva

dalla lettura della relazione redatta sul punto dall'organo di revisione. La tabella n 7 espone i dati utilizzati ai fini della determinazione del fondo (Titoli e tipologie):

Tabella 9 - composizione fondo crediti allegato al rendiconto (importi in euro)

ESERCIZIO	TITOLO I, tipologia 101 (imposte, tasse e proventi assimilati)	TITOLO III, tipologia 100 (vendita beni e servizi e proventi)	TOTALE RESIDUI	FCDE
2017	45.935,72	2.302,00	48.237,72	22.164,32
2018	12.875,69	6.622,57	19.498,26	7.679,17

Dal parere rilasciato dal predetto organo di revisione al rendiconto 2018 si evince che il fondo è stato determinato mediante il ricorso al metodo ordinario, applicando la percentuale determinata come complemento a 100 della media delle riscossioni in c/residui nel quinquennio di riferimento (rispettivamente, 2013/2017 e 2014/2018) rispetto ai residui al primo gennaio degli stessi esercizi.

Nella fattispecie, nel ribadire che appaiono delle incongruenze negli importi indicati per il calcolo del FCD oltreché nella metodologia scelta cui si fa riferimento, resta evidente che il valore in ultimo indicato per tale voce nel prospetto di quantificazione del risultato di amministrazione (cfr. tabella 6) è sostanzialmente distante e più elevato rispetto al dato così come rappresentato in tabella 7, con l'evidenza che l'Ente ha accantonato, nel risultato di amministrazione, un fondo crediti dubbia esigibilità pari a più del doppio dell'importo risultante dall'applicazione del calcolo di cui sopra.

Come noto, l'esempio n. 5 di cui al più volte citato allegato 4/2 al D.Lgs 118/2011 (principio contabile applicato concernente la contabilità finanziaria), nel disciplinare - ai fini dello stanziamento nel bilancio di previsione - le modalità di individuazione di tali aggregati, detta tre regole generali: a) lascia al singolo ente la scelta del livello di analisi (quindi la possibilità di fare riferimento alle tipologie o di scendere ad un maggiore livello di analisi, costituito dalle categorie o dai capitoli); b) prevede alcuni casi di entrata che non richiedono l'accantonamento al fondo crediti di dubbia esigibilità (tra i quali, ai fini che in questa sede rilevano, "le entrate tributarie che, sulla base dei nuovi principi sono accertate per cassa"; c) precisa che, con riferimento alle entrate che l'ente non consideri di dubbia e difficile esazione (per le quali, pertanto, non provveda all'accantonamento al fondo crediti di dubbia esigibilità), "è necessario dare adeguata illustrazione nella Nota integrativa al bilancio".

Al riguardo il Comune ha allegato i prospetti che, da un lato, individuano le singole categorie di entrata considerate dall'ente ai fini del calcolo, dall'altro, consentono di ripercorrere il procedimento di determinazione, in relazione a ciascuna fonte di entrata, degli importi da accantonare.

Dall'esame della documentazione emerge che nel parere l'importo accantonato è pari a € 19.850,40, mentre nel prospetto di composizione allegato al rendiconto e dalla BDAP, l'importo è pari a € 7.679,17.

In sede di istruttoria (nota prot. N. 1734 del 02/10/2019), l'Ente ha rappresentato che il fondo è stato calcolato *in maniera nettamente superiore al valore totale dei residui attivi al 31 dicembre 2018, pari a € 19.498,26 e che il valore riportato dal revisore di € 19.850,49 è scaturito, probabilmente, da un errore di lettura nella fase di compilazione del questionario data la mole di dati da riportare nelle singole sezioni e che il valore accantonato di € 55.000,00 è un valore del tutto prudenziale.*

Il principio contabile applicato concernente la contabilità finanziaria, fissa le modalità di determinazione del Fondo crediti di dubbia esigibilità richiedendo uno stanziamento nel bilancio di previsione e un accantonamento nel rendiconto minimo obbligatorio calcolato sull'andamento delle riscossioni negli esercizi pregressi (ultimi cinque anni), ma nulla vieta all'Ente di accantonare somme in eccesso a tale "accantonamento minimo".

Come già indicato, la scelta del metodo rientra nella discrezionalità di ciascun ente ma, in ogni caso, anche un accantonamento eccessivamente elevato e prudenziale rispetto al calcolo effettivo, può essere considerato inappropriato nella misura in cui va a sottrarre risorse da utilizzare per altre finalità pubbliche.

Pertanto, appare conforme ai principi generali dell'ordinamento processuale concludere nel senso di non gravare il Comune dell'obbligo di rideterminare in diminuzione il saldo di amministrazione di cui ai rendiconti degli esercizi in esame, salvo l'obbligo di procedere - fin dalla determinazione del risultato di esercizio 2019 e, prima ancora, in sede di accantonamento nel bilancio di previsione 2020/2022 - alla corretta determinazione del fondo crediti di dubbia esigibilità, dando conto delle motivazioni a fondamento dell'eventuale esclusione di categorie di entrata dal computo, ferma in ogni caso la necessità di rispettare l'obbligo (imposto dalla disciplina contabile come principio generale in materia) di assicurare la *congruità* del fondo crediti di dubbia esigibilità complessivamente accantonato nel risultato di amministrazione.

PQM

la Sezione regionale di controllo per il Molise, nel concludere l'esame sulla documenta-

zione inerente ai Rendiconti per gli esercizi 2017 e 2018 del Comune di Montorio nei Frentani, rileva l'assenza di criticità sostanziali, tali da determinare una pronuncia specifica, e ferma restando la riserva di ulteriori approfondimenti e controlli in occasione dell'esercizio delle proprie funzioni sui successivi esercizi;

- raccomanda all'Ente la scrupolosa 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 in relazione alle criticità sopra evidenziate: con particolare riferimento alla corretta quantificazione della parte accantonata e vincolata del risultato dell'amministrazione, alla valorizzazione dell'istituto del fondo pluriennale vincolato e del fondo crediti dubbia esigibilità;

- invita l'Organo di revisione alla puntuale vigilanza sulla legittimità e regolarità contabile della gestione dell'Ente, nell'osservanza del dovere di garantire il mantenimento degli equilibri di bilancio presidiato, in termini *generali*, dall'articolo 147-*quinquies* del D.Lgs 18 agosto 2000, n. 267;

- rammenta l'obbligo di pubblicazione della presente pronuncia sul sito internet - sezione "*Amministrazione trasparente*" del Comune di Montorio nei Frentani ai sensi dell'art. 31 del d. lgs. 14 marzo 2013, n. 33.

DISPONE

- che copia della presente deliberazione sia trasmessa in via telematica al Consiglio comunale, al Sindaco e all'Organo di revisione del Comune di Montorio nei Frentani.

Così deciso nella Camera di Consiglio, svoltasi mediante collegamento da remoto, del 22 aprile 2020.

L'estensore
(Sergio Gasparrini)

Il Presidente
(Lucilla Valente)

DEPOSITATA IN SEGRETERIA IL 08 MAGGIO 2020

IL DIRETTORE AMMINISTRATIVO
(dott. Davide Sabato)