



**Repubblica italiana**

**La Corte dei conti**

**Sezione regionale di controllo per l'Abruzzo**

composta dai Magistrati:

Manuela ARRIGUCCI	Presidente
Marco VILLANI	Consigliere
Luigi DI MARCO	Consigliere
Francesca Paola ANELLI	Consigliere
Antonio DANDOLO	Consigliere
Giovanni GUIDA	Primo Referendario (relatore)

nella Camera di consiglio del 6 giugno 2019 ha assunto la seguente

**DELIBERAZIONE**

visto l'articolo 100, comma 2, della Costituzione;

visto il testo unico delle leggi sulla Corte dei conti, approvato con regio decreto 12 luglio 1934, n. 1214 e successive modificazioni ed integrazioni;

vista la legge 14 gennaio 1994, n. 20 e successive modificazioni ed integrazioni;

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 del 19 giugno 2008, n. 229/CP/2008 (G.U. n. 153 del 02.07.2008);

visto il decreto legislativo 18 agosto 2000, n. 267 recante approvazione del testo unico delle leggi sull'ordinamento degli enti locali (Tuel) e successive modificazioni ed integrazioni;

vista la legge 5 giugno 2003, n. 131 recante "Disposizioni per l'adeguamento dell'ordinamento della Repubblica alla legge costituzionale 18 ottobre 2001, n. 3";

visto l'articolo 1, commi 166 e seguenti, della legge 23 dicembre 2005, n. 266 (legge finanziaria per il 2006) e successive modificazioni, che fa obbligo agli Organi di revisione degli Enti locali di inviare alle Sezioni regionali di controllo della Corte dei conti specifiche relazioni in ordine ai bilanci preventivi e ai rendiconti degli enti;

visto il decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118 recante "Disposizioni in materia di armonizzazione dei sistemi contabili e degli schemi di bilancio delle Regioni, degli enti locali e dei loro organismi, a norma degli articoli 1 e 2 della legge 5 maggio 2009, n. 42", come modificato e integrato dal decreto legislativo del 10 agosto 2014, n. 126;



visto il decreto legislativo 6 settembre 2011, n. 149;

visto l'articolo 148-*bis* del Tuel come introdotto dal decreto-legge 10 ottobre 2012, n. 174, convertito nella legge 7 dicembre 2012, n. 213;

vista l'ordinanza del 31 maggio 2019, n. 24/2019, con la quale il Presidente ha convocato la Sezione per l'odierna Camera di consiglio;

udito il relatore, dott. Giovanni GUIDA;

### FATTO

1. Con deliberazione del 30 maggio 2016, n. 22/SEZAUT/2016/INPR, la Sezione delle autonomie ha approvato le linee guida e il relativo questionario al rendiconto 2015 per gli Organi di revisione economica finanziaria degli Enti locali. In data del 1° dicembre 2016, con deliberazione n. 232/2016/INPR, la Sezione regionale di controllo per l'Abruzzo ha fissato il termine per l'invio delle relazioni al rendiconto 2015 al 30 gennaio 2017, successivamente prorogato al 28 febbraio 2017, con deliberazione del 26 gennaio 2017, n. 3/2017/INPR.

1.1. Con deliberazione del 30 marzo 2017, n. 6/SEZAUT/2017/INPR, la Sezione delle autonomie ha approvato le linee guida e il relativo questionario al rendiconto 2016 per gli Organi di revisione economica finanziaria degli Enti locali. In data 14 settembre 2017, con deliberazione n. 131/2017/INPR, la Sezione regionale di controllo per l'Abruzzo ha fissato il termine per l'invio delle relazioni al rendiconto 2016 al 20 dicembre 2017.

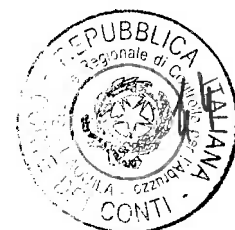
2. L'Organo di **revisione** del Comune di Popoli (PE) ha trasmesso, le relazioni ai rendiconti 2015 e 2016, mediante il sistema applicativo S.I.Qu.E.L., rispettivamente in data 12 aprile 2017, protocollo n. 1426 e in data 19 febbraio 2018, protocollo n. 425.

2.1. Con nota istruttoria del 13 marzo 2019, protocollo n. 484, questa Sezione di controllo ha richiesto al Comune di Popoli (PE) delucidazioni e documentazione integrativa in merito ai seguenti aspetti relativi ai questionari ai rendiconti di gestione 2015-2016 e al riaccertamento straordinario dei residui:

- Costituzione del Fondo Crediti di Dubbia Esigibilità (FCDE);
- Gestione dei residui;
- Gestione della liquidità;
- Servizi conto terzi.
- Tempestività dei pagamenti;
- Evasione tributaria;
- Nota informativa.

2.2. Con nota dell'8 aprile 2019, assunta in pari data al protocollo della Sezione n. 1643, l'Ente ha dato riscontro alle richieste istruttorie;

2.3 In data 16 aprile è stata inviata da questa Sezione di controllo una seconda nota istruttoria (prot. n. 1905) con la quale si chiedevano ulteriori delucidazioni in merito alle modalità di calcolo del Fondo Crediti di Dubbia Esigibilità (FCDE);



2.4 Con nota dell' 8 maggio 2019 assunta in pari data al protocollo della Sezione n.2115 l'Ente ha dato riscontro a questa seconda nota istruttoria.

3. Tenuto conto degli esiti dell'istruttoria condotta, il Magistrato istruttore ha ritenuto che vi fossero i presupposti per la sottoposizione all'esame del Collegio delle criticità emerse in relazione ai predetti rendiconti.

### **DIRITTO**

1. Giova preliminarmente ricordare che la legge 23 dicembre 2005, n. 266, all'art. 1, co. 166 ha previsto che le Sezioni regionali di controllo della Corte dei conti, *"ai fini della tutela dell'unità economica della Repubblica e del coordinamento della finanza pubblica"*, svolgano verifiche ed accertamenti sulla gestione finanziaria degli Enti locali, esaminando, per il tramite delle relazioni trasmesse dagli organi di revisione economico-finanziaria degli enti locali (co. 166), i bilanci di previsione ed i rendiconti. La magistratura contabile ha sviluppato le verifiche sulla gestione finanziaria degli Enti locali, in linea con le previsioni contenute nell'art. 7, co. 7 della legge 5 giugno 2003, n. 131, quale controllo ascrivibile alla categoria del riesame di legalità e regolarità, che ha la caratteristica di finalizzare le verifiche della magistratura contabile all'adozione di effettive misure correttive da parte degli Enti interessati. L'art 3, co. 1 lett. e) del d.l. 10 ottobre 2012, n. 174, convertito dalla legge 7 dicembre 2012, n. 213, ha introdotto nel TUEL l'art. 148-bis, significativamente intitolato *"Rafforzamento del controllo della Corte dei conti sulla gestione finanziaria degli enti locali"*, il quale prevede che *"le sezioni regionali di controllo della Corte dei conti esaminano i bilanci preventivi e i rendiconti consuntivi degli enti locali ai sensi dell'articolo 1, commi 166 e seguenti, della legge 23 dicembre 2005, n. 266, per la 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"*. Ai fini della verifica in questione la magistratura contabile deve accertare 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"*. In base all'art. 148 bis, comma 3 del TUEL, qualora le Sezioni regionali della Corte accertino la sussistenza *"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"*, gli Enti locali interessati sono tenuti ad adottare, entro sessanta giorni dalla comunicazione della delibera di accertamento, *"i provvedimenti idonei a rimuovere le irregolarità e a ripristinare gli equilibri di bilancio"*, e a trasmettere alla Corte i provvedimenti adottati in modo che la magistratura contabile possa verificare, nei successivi trenta giorni, se gli stessi sono idonei a rimuovere le irregolarità e a ripristinare



gli equilibri di bilancio. In caso di mancata trasmissione dei provvedimenti correttivi o di esito negativo della valutazione, "è preclusa l'attuazione dei programmi di spesa per i quali è stata accertata la mancata copertura o l'insussistenza della relativa sostenibilità finanziaria". Come precisato dalla Corte Costituzionale (sentenza n. 60/2013), l'art. 1, commi da 166 a 172, della legge n. 266 del 2005 e l'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, hanno istituito ulteriori tipologie di controllo, 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 prerogative assumono ancora maggior rilievo nel quadro delineato dall'articolo 2, comma 1, della legge costituzionale 20 aprile 2012, n. 1, che, all'articolo 97 della Costituzione, 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, il ruolo centrale della Corte dei conti è stato riconosciuto, 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*) attribuendole 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 ed integrazioni.

1.1. 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 del controllo spettante alla Corte dei conti sulla legittimità e sulla regolarità dei conti (Corte cost. n. 18/2019 e n. 228/2017). Queste verifiche sui bilanci degli enti territoriali 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 perseguito dai suddetti controlli di questa Corte in riferimento agli artt. 81, 119 e 120 Cost. Alla Corte dei conti è, infatti, attribuito il vaglio sull'equilibrio economico-finanziario del complesso delle amministrazioni pubbliche a tutela dell'unità economica della Repubblica, in riferimento a parametri costituzionali (artt. 81, 119 e 120 Cost.) e ai vincoli derivanti dall'appartenenza dell'Italia all'Unione europea (artt. 11 e 117, primo comma, Cost.): equilibrio e vincoli che trovano generale presidio nel sindacato della Corte dei conti quale magistratura neutrale ed indipendente, garante imparziale dell'equilibrio economico-finanziario del settore pubblico. 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. Qualora le irregolarità esaminate 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, siffatta funzione del controllo sui bilanci di questa Corte suggerisce di segnalare agli Enti anche irregolarità contabili non gravi o meri sintomi di precarietà, soprattutto se accompagnate e potenziate da sintomi di criticità o da difficoltà gestionali, anche al fine di prevenire l'insorgenza di situazioni di deficitarietà o di squilibrio, idonee a pregiudicare la sana gestione finanziaria che deve caratterizzare l'amministrazione di ciascun Ente. In ogni caso, l'Ente interessato è tenuto a valutare le segnalazioni che ha ricevuto ed a porre in essere interventi idonei per addivenire al loro superamento.

1.2. L'esame della Corte è limitato ai profili di criticità ed irregolarità segnalati nella pronuncia, sicché l'assenza di uno specifico rilievo su altri profili non può essere considerata quale implicita valutazione positiva.

2. Ciò premesso, con riferimento ai rendiconti 2015 e 2016 del Comune di Popoli (PE) l'Organo di revisione, nelle apposite relazioni, ha certificato di non aver rilevato gravi irregolarità e di non aver suggerito, di conseguenza, misure correttive da adottare. La Sezione ha, tuttavia, ritenuto opportuno sottoporre ad analisi la gestione finanziaria dell'Ente al fine di verificare la presenza di eventuali fattori di criticità; il monitoraggio ha focalizzato l'attenzione sull'andamento dei saldi della gestione di parte corrente e di parte capitale, sia in termini di cassa che di competenza, nonché sull'andamento dei residui e dell'esposizione debitoria e sull'implementazione del nuovo sistema contabile armonizzato, in ordine, in particolare, agli effetti - anche sulle successive gestioni - dell'operazione di riaccertamento straordinario, alla data del 1° gennaio 2015, dei residui iscritti in bilancio al 31 dicembre 2014.

2.1. Con nota istruttoria del 13 marzo 2019, protocollo n. 484, questa Sezione di controllo ha richiesto al Comune di Popoli (PE) delucidazioni e documentazione integrativa in merito ad alcuni aspetti relativi ai questionari ai rendiconti di gestione 2015-2016 e al riaccertamento straordinario dei residui. Con nota dell'8 aprile 2019, protocollo n. 1643, assunta in pari data al protocollo della Sezione, l'Ente ha dato riscontro alle richieste istruttorie.

3. Venendo all'esame delle criticità riscontrate, in merito alle modalità di costituzione del Fondo Crediti di Dubbia Esigibilità (FCDE), il comune di Popoli nella predetta nota dichiara di aver fatto ricorso al metodo della media semplice e di aver applicato a rendiconto, nei tre anni (2015/2016/2017), un abbattimento della percentuale di accantonamento a fondo rispettivamente del 36%, 55% e 70%. Ciò, peraltro, emerge chiaramente nelle seguenti tabelle, contenenti dati forniti dal Comune stesso:



## FCDE 2015

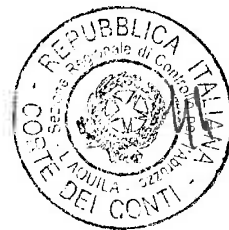
CAPITOLO	DESCRIZIONE	MEDIA % DI RISCOSSIONE NEL QUINQUENNIO	% ACCANTONAMENTO MINIMO = 100 - MEDIA % DI RISCOSSIONE	TOTALE RESIDUI DA RIPORTARE (AL 1.1.2016)	ACCANTONAMENTO MINIMO	ABBATTIMENTO APPLICATO (36%)	FCDE EFFETTIVAMENTE ACCANTONATO
cap. 35/2 1.01.01.51.002	entrate da accertamenti TARSU	49,58	50,42	19.207,66	9.684,50	3.486,42	4.664,00
cap. 226 3.01.02.01.014	proventi illuminazione privata sepolture	97,05	2,95	36.949,33	1.090,00	392,4	1.464,52
cap. 51/1 3.01.03.01.003	canone di concessione fosse vergini	23,99	76,01	11.924,14	9.063,54	3.262,87	472,62
cap. 162 3.02.02.01.001	proventi sanzioni amministrative violazioni codice strada	89,00	11,00	4.466,03	491,26	176,85	127,33
cap. 34 1.01.01.51.001	tassa smaltimento rifiuti solidi urbani interni	37,59	62,41	187.719,02	117.155,44	42.175,96	45.544,47
<b>TOTALE</b>					<b>137.484,74</b>	<b>49.494,50</b>	<b>52.272,94</b>





## FCDE 2017

CAPITOLO	DESCRIZIONE	MEDIA % DI RISCOSSIONE NEL QUINQUENNIO	% ACCANTONAMENTO MINIMO =100 - MEDIA % DI RISCOSSIONE	TOTALE RESIDUI DA RIPORTARE (AL 1.1.2018)	RISCOSSIONI ANNO SUCCESSIVO	RESIDUI CONSIDERATI	ACCANTONAMENTO MINIMO	ABBATTIMENTO APPLICATO (70%)	FCDE ACCANTONATO
cap. 7/2 1.01.01.06.002	accertamenti IMU	0	100,00	103.924,00	17.041,82	86.882,18	86.882,18	60.817,53	33.121,22
cap. 8/2 1.01.01.76.002	accertamenti TASI	0	100,00	8.879,00	8.879,00	0	0	0	0
cap. 37/1 1.01.61.001	TARI tassa sui rifiuti	59,26	40,74	808.591,88	417.336,71	391.255,17	159.397,36	111.578,15	149.154,30
cap. 163/1 3.02.01.001	proventi ruoli coattivi sanzioni codice della strada	77,16	22,84	10.428,63	3.591,52	6.837,11	1.561,60	1.093,12	171,34
cap. 13/1 1.01.01.08.002	maggiori entrate ICI	48,15	51,85	12.540,18	11.075,99	1.464,19	759,18	531,43	558,18
cap. 35/2 1.01.01.08.002	entrate da accertamenti TARSU	34,98	65,02	2.775,20	2.775,20	0	0	0	0
cap. 226 3.01.02.01.014	proventi illuminazione privata sepolture	93,42	6,58	57.017,65	41.964,86	15.052,79	990,47	693,33	2.073,67
cap. 251/1 3.01.03.01.003	canone di concessione fosse vergini	31,01	68,99	6.042,83	484,38	5.558,45	3.834,77	2.684,34	765,73
cap. 162 3.02.02.01.001	proventi sanzioni amministrative violazioni codice strada	97,27	2,73	23.831,03	20.675,60	3.155,43	86,14	60,30	79,08
TOTALE							253.511,70	177.458,20	185.923,52



3.1. Giova preliminarmente ricordare, in merito alle corrette modalità di determinazione del fondo in esame, che questa Corte ha già più volte avuto modo di evidenziare (*ex plurimis* cfr. in particolare Sez. controllo Lombardia n. 120/2019/PRSE, di seguito riportata) con valutazioni pienamente condivise anche da questa Sezione, che non è corretto applicare il metodo ordinario per il calcolo del FCDE a consuntivo abbattendo l'accantonamento al 36% (facoltà, al contrario, riconosciuta dal legislatore per il bilancio di previsione 2015), stante la *ratio* dell'istituto del Fondo crediti di dubbia esigibilità (analiticamente disciplinato dall'allegato 4/2 del decreto legislativo n. 118 del 2011 recante il "principio contabile applicato concernente la contabilità finanziaria"). L'accantonamento a FCDE, infatti, ha la precipua finalità di evitare che spese esigibili siano finanziate da entrate di dubbia esigibilità. In questo senso, il principio sopra citato stabilisce che «sono accertate per l'intero importo del credito anche le entrate di dubbia e difficile esazione, per le quali non è certa la riscossione integrale, quali le sanzioni amministrative al codice della strada, gli oneri di urbanizzazione, i proventi derivanti dalla lotta all'evasione...», ma per evitare che entrate di dubbia esigibilità possano finanziare spese esigibili, a bilancio di previsione, è stanziata un'apposita posta contabile, denominata "accantonamento al FCDE" (che non è oggetto di impegno e genera un'economia di bilancio), mentre, a consuntivo, una quota di risultato di amministrazione è accantonata al FCDE.

Nel bilancio di previsione, in linea generale, la quantificazione dell'accantonamento a FCDE è effettuata applicando agli stanziamenti delle entrate di dubbia e difficile esazione il complemento a 100 della media tra incassi in conto competenza e accertamenti degli ultimi 5 esercizi.

A consuntivo, la quantificazione della quota di risultato di amministrazione accantonata a FCDE è determinata applicando «all'importo complessivo dei residui attivi, sia di competenza dell'esercizio cui si riferisce il rendiconto, sia degli esercizi precedenti», il complemento a 100 della media del rapporto tra incassi in conto residui e importo dei residui attivi all'inizio di ogni anno degli ultimi cinque esercizi.

Chiarita la *ratio* del FCDE e, conseguentemente, le modalità fissate "a regime" dal legislatore per calcolarne la consistenza sia a previsione sia a consuntivo, deve, altresì evidenziarsi che l'art. 1, comma 509, della legge 23 dicembre 2014, n. 190, ha integrato il principio contabile applicato di cui all'allegato 4/2 prevedendo che «con riferimento agli enti locali, nel 2015 è stanziata in bilancio una quota dell'importo dell'accantonamento quantificato nel prospetto riguardante il fondo crediti di dubbia esigibilità allegato al bilancio di previsione pari almeno al 36 per cento, se l'ente non ha aderito alla sperimentazione di cui all'articolo 36, e al 55 per cento, se l'ente ha aderito alla predetta sperimentazione. Nel 2016 per tutti gli enti locali lo stanziamento di bilancio riguardante il fondo crediti di dubbia esigibilità è pari almeno al 55 per cento, nel 2017 è pari almeno al 70 per cento, nel 2018 è pari almeno all'85 per cento e dal 2019 l'accantonamento al fondo è effettuato per l'intero importo». In altri



termini, il citato comma 509, limitatamente al bilancio di previsione, consente all'ente locale di scegliere se adeguarsi immediatamente o solo progressivamente alle prescrizioni del principio contabile in materia di FCDE.

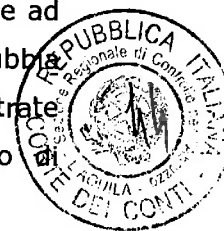
Dunque, alla luce sia dell'argomento letterale (la norma da ultimo citata si riferisce solo al bilancio di previsione) sia della particolare rilevanza che ha l'istituto del FCDE nel sistema dei nuovi principi contabili (ossia scongiurare che spese esigibili possano trovare copertura finanziaria in residui attivi di difficile riscossione), si ritiene che negli esercizi 2015/16/17, la facoltà dell'ente locale di abbattere la consistenza del FCDE accantonata sul risultato di amministrazione non sia configurabile a consuntivo, quando l'ente medesimo opti per il metodo ordinario di calcolo.

D'altra parte, anche se l'espressione impiegata dal legislatore potrebbe essere fonte di equivoci interpretativi, per giungere ad una soluzione contraria (ossia di acconsentire un abbattimento della consistenza del fondo anche a consuntivo), non appare potersi invocare il DM 20.05.2015, che ha integrato il principio contabile applicato concernente la contabilità finanziaria aggiungendo l'inciso «salva la facoltà prevista per gli esercizi dal 2015 al 2018, disciplinata nel presente principio» alla frase «(i)n sede di rendiconto, fin dal primo esercizio di applicazione del presente principio, l'ente accantona nell'avanzo di amministrazione l'intero importo del fondo crediti di dubbia esigibilità quantificato nel prospetto riguardante il fondo allegato al rendiconto di esercizio».

Infatti, il richiamato inciso deve riferirsi al secondo paragrafo introdotto dal medesimo D.M., laddove, dopo aver effettuato una precisazione sul riaccertamento straordinario, viene sancito che «(p)er effetto della gestione ordinaria che, annualmente, comporta la formazione di nuovi residui attivi e la riscossione o cancellazione dei vecchi crediti, lo stock complessivo dei residui attivi tende ad essere sostanzialmente stabile nel tempo. Pertanto, se l'ammontare dei residui attivi non subisce significative variazioni nel tempo, anche la quota del risultato di amministrazione accantonata al fondo crediti di dubbia esigibilità tende ad essere stabile e, di conseguenza, gran parte dell'accantonamento al fondo crediti di dubbia esigibilità effettuato annualmente nel bilancio di previsione, per evitare di spendere entrate non esigibili nell'esercizio, non è destinato a confluire nella quota del risultato di amministrazione accantonata per il fondo crediti di dubbia esigibilità».

In altri termini, si ritiene che l'inciso «salva la facoltà prevista per gli esercizi dal 2015 al 2018, disciplinata nel presente principio» vada riferito alla facoltà degli enti locali (per il quadriennio 2015-2018) di adottare il c.d. metodo semplificato per la costituzione del FCDE, non alla facoltà – prevista per il medesimo quadriennio – di abbattere (fino alle percentuali indicate per il bilancio di previsione) la consistenza del FCDE a consuntivo calcolato secondo il metodo ordinario.

Tale soluzione trova conferma nel tenore letterale dei successivi paragrafi del principio contabile in esame, laddove, in merito al metodo c.d. semplificato, si afferma che «in



considerazione delle difficoltà di applicazione dei nuovi principi riguardanti la gestione dei residui attivi e del fondo crediti di dubbia esigibilità che hanno determinato l'esigenza di rendere graduale l'accantonamento nel bilancio di previsione, in sede di rendiconto relativo all'esercizio 2015 e agli esercizi successivi, fino al 2018, la quota accantonata nel risultato di amministrazione per il fondo crediti di dubbia esigibilità può essere determinata per un importo non inferiore al seguente:

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

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

In conclusione, si ritiene che la locuzione «salva la facoltà prevista per gli esercizi dal 2015 al 2018, disciplinata nel presente principio» – inserita dal D.M. 20.05.2015 – debba intendersi riferita al metodo di calcolo c.d. semplificato (metodo di calcolo eccezionale rispetto a quello previsto "a regime" per il FCDE a consuntivo). Conseguentemente, per l'anno 2016, l'accantonamento del FCDE a rendiconto (calcolato con il metodo ordinario) non può fruire di un abbattimento fino alla misura percentuale indicata dal legislatore con espresso riferimento al bilancio di previsione. Resta inteso, sul piano generale, che, qualora l'ente si avvalessse del c.d. metodo semplificato, "l'importo definitivamente accantonato nel bilancio di previsione per il Fondo crediti di dubbia esigibilità, nell'esercizio cui il rendiconto si riferisce", è quello effettivamente stanziato nel bilancio di previsione che, come detto in precedenza, può giovare delle percentuali di abbattimento di cui si è sin qui detto.

3.2. Alla luce dei principi interpretativi ora richiamati emerge come, nel caso in esame, il metodo di calcolo adottato dall'ente per l'accantonamento a FCDE - sia a consuntivo 2015 e a consuntivo 2016 che a consuntivo 2017 - non appaia corretto. Più nello specifico, dai dati contenuti nelle tabelle sopra riportate, emerge chiaramente come l'applicazione – seppur "spuria" dell'abbattimento in esame – ha determinato sia per il 2015 che per il 2017 una sostanziale sottostima del fondo in esame. Per il 2015, infatti, l'applicazione del metodo ordinario avrebbe richiesto un accantonamento minimo pari ad € 137.484,74, a fronte di quello effettuato pari ad € 52.272,94; nel 2017 il divario si mantiene significativo, in quanto avrebbero dovuto essere accantonati € 253.511,70, mentre in concreto ne risultano accantonati solo € 185.923,52.



3.3. Tale prima criticità appare, in vero, significativa, tenuto conto di quanto di seguito evidenziato e della circostanza che, seppur con un lieve miglioramento, il risultato di amministrazione risulta negativo nel periodo considerato, come emerge dalla seguente tabella:

Risultato di amministrazione	
31.12.2015	-354.916
31.12.2016	-311.406
31.12.2017	-265.036,92

Sul punto, dunque, appare necessario che l'Organo di revisione del Comune vigili sulla corretta quantificazione del FCDE e che l'Ente adotti ogni necessaria misura correttiva a valere sull'esercizio attuale.

4. La criticità inerente alla non corretta quantificazione del FCDE non appare isolata. Passando, infatti, alla Gestione dei residui si rileva che nel biennio in esame, dopo le operazioni di riaccertamento, il permanere di residui attivi e passivi di importi significativi. A chiusura dell'esercizio 2015, dopo le operazioni di riaccertamento straordinario (all'1.01.2015, ai sensi dell'articolo 3, comma 7, del d.lgs. n. 118/2011) e ordinario (al 31.12.2015, ai sensi dell'articolo 3, comma 4, del d.lgs. n. 118/2011), il Comune di Popoli (PE), relativamente alla gestione dei residui, mostra i seguenti risultati:

- totale dei residui attivi pari a € 3.266.683,32 e totale dei residui passivi pari € 7.421.619,27;
- residui attivi prodotti dalla competenza 2015 pari a € 2.708.931,30 - con una percentuale di formazione dei residui del 30,17% (incidenza dei residui 2015 sugli accertamenti di competenza 2015) - residui passivi prodotti dalla competenza 2015 pari a € 5.693.833,88 - con una percentuale di formazione dei residui del 50,30% (incidenza dei residui 2015 sugli impegni di competenza 2015);
- residui attivi degli esercizi precedenti al 2015 pari a € 557.752,62 - con una percentuale di smaltimento dei residui del 78,56% - residui passivi pari a € 1.727.785,39 - con una percentuale di smaltimento dei residui del 23,08%. Al riguardo, occorre sottolineare come le predette percentuali di smaltimento dei residui, nello specifico caso dell'esercizio 2015, risultano condizionate dall'avvenuta operazione di riaccertamento straordinario.
- A chiusura dell'esercizio 2016, dopo l'operazione di riaccertamento ordinario al 31.12.2016, la gestione dei residui, mostra i seguenti risultati:



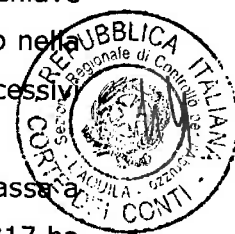
- totale dei residui attivi pari a € 3.859.182,15 e totale dei residui passivi pari € 3.793.519,58;
- residui attivi prodotti dalla competenza 2016 pari a € 2.305.420,38 - con una percentuale di formazione dei residui del 31,52% (incidenza dei residui 2016 sugli accertamenti di competenza 2016) - residui passivi prodotti dalla competenza 2016 pari a € 1.216.462,31 - con una percentuale di formazione dei residui del 17,42% (incidenza dei residui 2016 sugli impegni di competenza 2016);
- residui attivi degli esercizi precedenti al 2016 pari a € 1.553.761,77- con una percentuale di smaltimento dei residui del 44,8% - residui passivi pari a € 2.577.057,27 - con una percentuale di smaltimento dei residui del 64,92%.

Nel biennio in esame, per quanto riguarda i residui passivi, si osserva una percentuale di pagamento degli stessi piuttosto bassa nel 2015 (23,08%), ma in aumento nel 2016 (64,92%); si nota inoltre una diminuzione significativa della percentuale di formazione dei residui attivi nei due esercizi (50,30% nel 2015 e 17,42% nel 2016).

4.1. Nonostante tali miglioramenti percentuali, intervenuti nel biennio 2015/2016, si rileva un volume consistente di residui attivi (€ 3.859.182,15) e di residui passivi (€ 3.793.519,58) sintomo di una difficoltà dell'Ente nell'applicazione della nuova disciplina contabile introdotta dal d.lgs. n. 118/2011. Come noto, il passaggio al principio della competenza finanziaria rafforzata ha comportato un avvicinamento tra il momento dell'imputazione in bilancio, da individuarsi in base al criterio dell'esigibilità, e quello di manifestazione monetaria delle operazioni; ciò dovrebbe determinare un fisiologico contenimento degli stock dei residui attivi e passivi, i quali dovrebbero scaturire solamente da obbligazioni attive e passive scadute nell'esercizio, ma non ancora riscosse o pagate al termine dello stesso.

4.2. A tali aspetti si aggiunge che, nel periodo considerato, l'Ente ha registrato una scarsa capacità di riscossione dell'evasione tributaria. Appare, dunque, necessario che, in chiave prospettica, l'Ente continui lungo il percorso di efficientamento, di cui si è dato conto nella risposta istruttoria, dell'ufficio tributi, riservandosi la Sezione di monitorarne nei successivi esercizi gli esiti.

5. Significative criticità appaiono riguardare la gestione della liquidità. Il fondo di cassa fine 2015 risulta pari a € 4.668.280 e rispetto al fondo cassa iniziale pari a € 6.128.817 ha subito un decremento pari al 23,8%. Per quanto riguarda la consistenza della cassa vincolata il revisore dichiara nella relazione allegata al questionario 2015, che esistono dei fondi vincolati da ricostituire al 31/12/2014 (€ 2.207.142) e al 31/12/2015 (€ 885.804). Il revisore evidenzia nel questionario che "con la determinazione n. 21 del 17.1.2017 il responsabile dei servizi finanziari ha riepilogato la situazione di cassa vincolata dall'1.1.2015 all'1.1.2017". Dall'analisi della determina (ns. prot. n. 354 del 27 febbraio 2019) viene calcolato che la quota di cassa vincolata da ricostituire al 31/12/2015 è pari a € 885.803,69



e che anche per l'esercizio 2016 la quota da ricostituire al 31/12/2016 risulta pari a € 1.655.661,20. Per quanto riguarda la determinazione della cassa vincolata al 1 gennaio 2015 anche in questo caso le somme vincolate risultano essere pari a € 8.335.958,91 a fronte di una disponibilità pari a € 6.128.816,85 con dei vincoli da ricostituire al 01 gennaio 2015 pari a € 2.207.142,06.

Dall'analisi dell'andamento della cassa vincolata negli esercizi 2015/16/17 si evidenzia, come riportato nella seguente tabella, che l'Ente è ricorso frequentemente all'utilizzo delle somme vincolate a copertura delle spese di gestione, senza essere riuscito alla fine di ogni esercizio a **ripristinare l'importo** iniziale del fondo per la parte vincolata:

	31/12/2014	31/12/2015	31/12/2016
Fondo di cassa	6.128.815,95	4.668.279,78	557.780,41
di cui fondi liberi	0	0	0
di cui fondi vincolati	8.335.958,91	5.554.083,47	2.213.441,61
Fondi da ricostituire	2.207.142,96	885.803,69	1.655.661,20

L'Ente, nella relazione tecnica allegata alla deliberazione di Consiglio comunale del 29/10/2015, nella quale si prende atto della deliberazione di questa Sezione n. 254/2015/PRSE evidenzia in particolare che:

- Il disequilibrio in esame è riconducibile in larga misura alla posizione creditoria formatasi nei confronti della società A.C.A. spa;
- L'intero credito è stato stralciato in sede di riaccertamento straordinario;
- "quanto al differenziale importo, ovvero circa un milione di euro, si ritiene, realisticamente, di poterlo riassorbire incassando i crediti iscritti in bilancio tra i residui attivi";
- "l'inadempienza dell'ACA nell'assolvimento delle proprie obbligazioni non può generare alcuna responsabilità di questa Amministrazione che, al contrario, ha improntato la propria azione all'estrema prudenza".

Tenuto conto che i dati riportati in tabella sono apparsi evidenziare un nuovo aggravamento della criticità in esame nel 2016, rispetto al 2015, si è chiesto in sede istruttoria, in particolare, di evidenziare:

- le motivazioni per le quali si è proceduto, in sede di riaccertamento straordinario, allo stralcio dei crediti nei confronti della società A.C.A. spa e non alla loro svalutazione in sede di determinazione del FCDE, così come previsto dai principi contabili (*"si deve peraltro ritenere, in accordo con le pronunce della giurisprudenza contabile, che i residui cancellabili in sede di riaccertamento straordinario possano essere esclusivamente quelli derivanti da accertamenti o impegni che, in base ai*



*previgenti principi contabili e specifiche disposizioni di legge potevano essere assunti anche in assenza di una obbligazione giuridicamente perfezionata e la cui permanenza non appare pertanto più compatibile con il nuovo sistema contabile ... Sul lato delle entrate, viceversa, i residui attivi non corrispondenti ad obbligazioni giuridicamente perfezionate devono individuarsi esclusivamente nei residui derivanti da accertamenti c.d. "convenzionali" nei casi previsti dalla legge. ... Si deve viceversa escludere che in sede di riaccertamento straordinario possano essere cancellati residui attivi riferibili ad obbligazioni giuridicamente perfezionate, quantunque ritenuti inesigibili o di difficile esazione. Tali residui devono essere eliminati con il riaccertamento ordinario oppure mantenuti nel conto del bilancio dell'ente con contestuale costituzione di un adeguato Fondo crediti di dubbia esigibilità, secondo quanto prescritto dal principio contabile applicato concernente la contabilità finanziaria", cfr. deliberazione sez. reg. controllo Lombardia n. 163/2017/PRSE);*

- l'andamento della situazione creditoria nei confronti della predetta società negli esercizi 2015-2016-2017-2018 e come la stessa trova rappresentazione nelle scritture contabili di codesto Ente;
- l'avvenuta adozione di eventuali misure correttive ulteriori successivamente alla trasmissione della predetta relazione, tenuto conto della gravità (cfr. già deliberazione della Sezione delle Autonomie di questa Corte Deliberazione n. 31/SEZAUT/2015/INPR) e reiterazione della criticità relativa all'utilizzo di risorse vincolate con mancato ripristino della relativa quota di cassa vincolata.

5.1. L'Ente, in fase istruttoria, ha evidenziato come la grave crisi di liquidità in esame ed il frequente ricorso all'utilizzo di fondi vincolati per la copertura delle spese correnti «sono stati, quasi esclusivamente, causati dall'inadempienza della società ACA Spa di Pescara nell'assolvimento delle proprie obbligazioni. Il perdurare di tale situazione ha, di fatto, comportato l'impossibilità per il Comune di ripristinare, al termine degli esercizi 2015 e 2016, l'importo iniziale del fondo di cassa vincolata. Occorre rilevare che parte dei crediti vantati nei confronti della suddetta società sono stati stralciati in sede di riaccertamento straordinario. Preliminarmente va precisato che tali crediti si riferivano a canoni di derivazione dovuti per la captazione delle acque del fiume "Giardino" (atto di conciliazione sottoscritto in data 30.10.2001), per le annualità 2007/2013 non interamente versate all'ente. Per le stesse il Comune aveva proceduto all'attività esecutiva, per il recupero dei relativi crediti, vedasi i decreti ingiuntivi n.272/2010 e n.1973/2013. Alla data del riaccertamento straordinario dei residui il Tribunale di Pescara, con decreto in data 05 febbraio 2015, aveva ammesso la Società ACA Spa alla procedura di concordato preventivo. Il piano di concordato presentato dalla società includeva i suddetti crediti, per un importo complessivo pari ad € 1.136.524,85 e determinava una percentuale di falcidia del 39,62%. Pertanto il Comune, quale creditore chirografario non socio, vedeva riconosciuto ed inserito



*il proprio credito nel piano per un importo di € 686.233,70 (pari al 60,38% dell'intero credito ingiunto). Conseguentemente la somma falcidiata è stata stralciata durante le operazioni di riaccertamento straordinario, in quanto la suddetta partita di bilancio non poteva essere ritenuta quale credito "inesigibile o di difficile esazione", ma credito non sorretto più da alcuna obbligazione giuridica perfezionata, rientrando in una specifica procedura regolamentata dalla legge fallimentare. Infine va sottolineato come questo Comune abbia già durante l'esercizio 2015, con l'approvazione del relativo rendiconto di gestione, recuperato la somma di € 700.470,85 del disavanzo straordinario originariamente registrato (deliberazione di G.C.n.75 del 30.04.2015) pari ad 1.055.386,68, importo notevolmente superiore alla rata annuale di ripiano trentennale di € 35.179,56. Relativamente alla gestione della liquidità il piano concordatario ha previsto il pagamento dei creditori chirografari, per le somme riconosciute al netto della falcidia, con una prima rata da versare entro un anno dalla relativa omologa e 15 rate successive a partire dal 30.09.2017 e sino al 31.05.2022 di importo costante. Alla data della presente la società ha assolto al pagamento di n.6 rate, per un importo complessivo pari a € 273.422,55. Per le annualità successive, fuori dal concordato omologato, riferite alle annualità 2015-2016-2017-2018, la società ha perduto nell'inadempienza continuando a non assolvere alle proprie obbligazioni. Il credito successivo maturato e non riscosso, pari a complessivi € 826.331,04, ha aggravato la crisi di liquidità manifestata dall'ente. Pertanto il Comune si è trovato costretto ad intraprendere nuove azioni esecutive culminate con i decreti ingiuntivi n.990/2017 e n.142/2019, provvisoriamente esecutivi, con i quali il giudice ha ingiunto, visto la grave sofferenza di cassa manifestata dal Comune, il pagamento dei suddetti canoni. Anche a seguito dell'ordinazione del Tribunale di Pescara la società non ha provveduto al pagamento di quanto dovuto, conseguentemente sono state esperite le azioni di pignoramento presso terzi previste dalla legge. Alla data della presente il Comune di Popoli, a seguito di tutte le attività sopra descritte, è riuscito ad incassare la somma complessiva di € 826.331,04, oltre interessi moratori dovuti, rimborso delle spese legali poste a carico della società e spese di registrazione delle sentenze. Somma quest'ultima complessivamente ammontante ad € 136.775,91. Le relative entrate sono state introitate nei mesi di Gennaio e Febbraio del corrente anno. Tale circostanza ha consentito all'ente di poter reintegrare, quasi integralmente, i fondi vincolati determinati alla data della presente. E' di tutta evidenza che il concordato preventivo omologato, prevedendo un piano di rateizzazione scadente al 31.05.2022, non consentirà al Comune di recuperare, se non in rate quadrimestrali annuali, l'importo residuo dei crediti in esso riportato e non ancora liquidato, pari ad € 412.811,15».*

5.2. In merito alla criticità in esame, pur dovendosi preliminarmente rilevare che, in relazione agli esercizi considerati, la stessa non ha determinato il ricorso ad anticipazioni di tesoreria, non può, però, non evidenziarsi che la stessa ha anche determinato, come messo in luce, in entrambe le relazioni ai questionari 2015 e 2016, dal revisore dell'Ente, il mancato



rispetto da parte dell'Ente dei tempi di pagamento previsti dall'art. 4, comma 2, Dlgs. n. 231/02, essendo l'indice registrato negli esercizi 2015-2016 pari rispettivamente a 57,28 e 43,06.

5.3. Ciò posto, la Sezione, in merito alla reiterata criticità relativa all'utilizzo di risorse vincolate per la copertura delle spese correnti, con mancato ripristino della relativa quota di cassa vincolata, non può non richiamare i principi, al riguardo, fissati dalla giurisprudenza di questa Corte. Anche di recente (cfr. deliberazione Sez. reg. controllo Campania n. 59/2018/PAR), infatti, è stato evidenziato che *«a mezzo della provvista vincolata, la contabilità finanziaria (declinata in entrate e spese) come la contabilità economica (declinata in costi e ricavi e correlate manifestazioni finanziarie) è in grado di rappresentare l'esito (l'output) dell'azione amministrativa, consente cioè di sapere se e quali sono stati gli "impieghi" delle fonti di finanziamento e, in modo correlato, se è stato realizzato lo scopo (in contabilità economica, l'oggetto sociale). Tali obiettivi vengono perseguiti tramite una disciplina di bilancio che deroga, parzialmente, al principio di unità (D.lgs. n. 118/2011, All. 1, § 2): come è noto, infatti, la "singola amministrazione pubblica è una entità giuridica unica e unitaria, pertanto, deve essere unico e unitario sia il suo bilancio di previsione, sia il suo rendiconto e bilancio d'esercizio. È il complesso unitario delle entrate che finanzia l'amministrazione pubblica e quindi sostiene così la totalità delle sue spese durante la gestione. Le entrate in conto capitale sono destinate esclusivamente al finanziamento di spese di investimento. I documenti contabili non possono essere articolati in maniera tale da destinare alcune fonti di entrata a copertura solo di determinate e specifiche spese, salvo diversa disposizione normativa di disciplina delle entrate vincolate". La provvista (e la spesa) vincolata integra l'eccezione di cui all'ultimo paragrafo della norma citata. Segnatamente, per mezzo delle entrate e delle spese vincolate la contabilità pubblica consente di controllare (tramite il bilancio autorizzatorio) e rappresentare (tramite specifici obblighi contabili) la concreta realizzazione di un "programma" o di un obiettivo di spesa (da verificare a consuntivo), improntando la gestione non solo all'equilibrio (art. 81 Cost.), all'efficienza e all'economicità, bensì anche all'efficacia dell'azione amministrativa, cioè, vale a dire, alla verifica ed attuazione di specifici obiettivi di legge corrispondenti a programmi di spesa, ad opere e servizi (art. 97 Cost.). Si tratta, per tali ragioni di spesa il cui finanziamento è obbligatorio e prioritario e, di frequente, costituzionalmente necessario, in quanto sovente collegata ai livelli essenziali delle prestazioni (art. 117, comma 2, lett. m Cost.). La manifestazione finanziaria di risorse (fonti) viene così posta in relazione diretta alla realizzazione di un determinato oggetto, vale a dire una spesa di particolare e primaria rilevanza; tale correlazione deve essere oggetto di rappresentazione in bilancio (di qui la deroga al principio di unità), a garanzia dell'efficacia dell'azione amministrativa. In buona sostanza, la disciplina di bilancio in materia di vincoli contabili costituisce uno dei punti focali del sistema, in quanto rende effettivo il bilanciamento di valori che, attraverso la legge, è*



stato effettuato, individuando spese primarie e obbligatorie per la pubblica amministrazione, e proprio in quest'ottica, è necessario che sia verificato il principio dell'equilibrio e l'effettiva provvista per la loro esecuzione (art. 97, comma 1 Cost.). Per altro verso, come si evince dallo stesso principio sopra citato, occorre distinguere destinazione "generica" (corrispondenti, sul risultato di amministrazione ai c.d. fondi destinati ad investimenti) e vincolo "specifico" corrispondente ai c.d. "fondi vincolati" (cfr. Sezione Autonomie n. 31/2015/INPR). Nel primo caso la destinazione opera solo in termini di saldo, in fase di ricostruzione degli equilibri complessivi (art. 97 comma 1 Cost.), richiedendo la legge (art. 187 TUEL e art. 42 D.lgs. n. 118/2011) la verifica, sul risultato di amministrazione, della congruità tra risorse destinate ad investimenti e spesa e la utilizzabilità in entrata di tale risorse (ove presenti o ripristinate tramite l'applicazione integrale del disavanzo) solo dopo il loro accertamento a consuntivo. Nel caso delle entrate "vincolate" la disciplina deroga invece in modo netto al principio di unità, infatti: a) da un lato, nel bilancio di previsione è possibile applicare la quota vincolata (ove corrispondente a risorse non ancora "consumate") a finanziamento della specifica spesa finanziata, anche se la stessa quota è ancora solo presunta (e non è stata "riaccertata" in sede di consuntivo); per altro verso, b) affinché sia realizzato lo specifico programma di spesa (o addirittura opera o servizio) individuato per legge (art. 97 comma 2 Cost.), in fase di gestione e consuntivo, sussiste un obbligo costante di preservare la provvista ed eventualmente di ricostituirla; ciò al fine di evitare che al momento della successiva programmazione si debba constatare l'intervenuta "consumazione" delle risorse o anche solo una grave e stabile indisponibilità di cassa che possa determinare lo stallo o impedire la realizzazione dell'opera (ad esempio, per il rischio di andare incontro ad eccezioni di inadempimento da parte dei creditori ex art. 1461 c.c. ovvero per l'impossibilità di finanziare successivi stati di avanzamento dei lavori). Il vincolo impresso sulla risorsa, dunque, non riguarda solo il credito, ma, a maggior ragione, la provvista liquida che si forma a valle dell'incasso ed impone una speciale e sostanziale verifica degli equilibri, in particolare, chiede di verificare che le disponibilità di tesoreria ed i crediti siano capienti al lordo di tali vincoli, che devono all'uopo essere registrati man mano che si procede ad accertamento ed incasso. In proposito, giova evidenziare la necessità che tale equilibrio sussista non solo per competenza (delta tra debiti e crediti), ma anche per cassa, emerge da numerosi indici normativi. In primo luogo, l'art. 162, comma 1, TUEL richiede che il bilancio di previsione, da approvare in pareggio, deve contenere sia le previsioni di competenza che quelle di cassa (sebbene limitatamente al primo anno); in secondo luogo, l'ordinamento contabile, nello specificare il tipo di equilibrio che il bilancio di previsione deve assicurare (art. 42, comma 1 D.lgs. n. 118/2011, art. 9 L. n. 243/2012, nonché art. 162 comma 6 TUEL) chiede espressamente che tale equilibrio sussista per cassa e si esprima in un "saldo" e in un fondo cassa finale "non negativo". Sebbene la cassa sia un bene della vita che per definizione può sussistere o mancare (esprimendo valori nulli o



*positivi), evidentemente, il Legislatore, così esprimendosi, ha ammesso che essa possa essere "virtualmente" negativa per effetto di eventi che possono avere eroso la sua consistenza "qualitativa", in base a specifici obblighi contabili. Tale equilibrio deve essere quindi "sostanziale" nel senso che, da un lato, deve essere assicurata la congruenza tra flussi di entrata e di uscita, dall'altro, la sua consistenza media deve essere tale da evitare un ricorso stabile a liquidità di terzi ovvero a risorse vincolate a specifici fini. Infatti, essendo la cassa, sostanzialmente, una grandezza di flusso, e potendo per sua natura registrare temporanei disallineamenti tra flussi in entrata ed in uscita, la contabilità pubblica ammette il temporaneo ricorso ad entrate ad altro destinate e alla anticipazione di tesoreria per tamponare fisiologici o imprevisti disallineanti dell'esigibilità di accertamenti e impegni (cfr. C. cost. n. 188/2014, con riferimento all'istituto eccezionale dell'anticipazione di tesoreria). Quando però il disallineamento non ha più carattere temporaneo e si manifesta come stabile, occorre attivare le specifiche misure di salvaguardia imposte dal precetto costituzionale dell'equilibrio di bilancio. La necessità di siffatte misure di salvaguardia va quindi valutata in base al tempo e alla dimensione dello squilibrio (Sez. Autonomie, n. 16/2012/INPR, spec. sezione prima, punto 3.3 e SRC Campania n. 53/2016/PRSP). Infatti, l'art. 193 del TUEL stabilisce che: "Gli enti locali rispettano durante la gestione e nelle variazioni di bilancio il pareggio finanziario e tutti gli equilibri stabiliti in bilancio per la copertura delle spese correnti e per il finanziamento degli investimenti, secondo le norme contabili recate dal presente testo unico, con particolare riferimento agli equilibri di competenza e di cassa di cui all'art. 162, comma 6". Quindi, ove la mancata ricostituzione di entrate non sia dipendente da fatti contingenti od occasionali, ma risulti dovuta ad una strutturale deficienza di cassa nel tempo, l'ente è comunque obbligato a recuperare le risorse vincolate stabilmente mancanti con idonee misure correttive, per garantire che allo stanziamento e all'impegno di nuova spesa (primaria, obbligatoria e, come si è detto, spesso costituzionalmente necessaria) sia assicurata copertura effettiva nonché sostenibilità finanziaria (attraverso la necessaria liquidità e l'equilibrio di cassa). Ciò tanto più nell'attuale sistema dove non è infrequente che, a causa di frequenti e diffuse norme che consentono di spalmare il disavanzo in archivi temporali dilatati, tale istituto non sia in grado di svolgere la funzione recuperatoria e di tutela degli equilibri che svolge nel sistema della contabilità finanziaria».*

5.4. Alla luce dei predetti principi, appare evidente la criticità che connota la gestione in esame. In forza degli elementi istruttori raccolti, infatti, il disallineamento tra flussi di entrata e di uscita appare non aver più carattere temporaneo, occorrendo attivare specifiche misure di salvaguardia imposte dal precetto costituzionale dell'equilibrio di bilancio. Ad avviso della Sezione, infatti, pur non potendo il Comune operare direttamente per il superamento delle criticità che attengono alla gestione della predetta società partecipata - non essendo socio della stessa, su cui ci si riversa di effettuare successive verifiche tenuto conto della sua natura *in house* - avrebbe dovuto già negli esercizi considerati adottare adeguate misure



prudenziali, idonee a ridurre in misura significativa l'impatto sugli equilibri di bilancio della difficoltà di incasso dei crediti vantati nei confronti della Società ACA Spa. Tale difficoltà, infatti, permane ormai dal 2007, con la conseguenza che l'Ente ne avrebbe dovuto tenere conto, in modo strutturale, nella predisposizione dei propri documenti di bilancio, utilizzando adeguati strumenti volti a sterilizzare gli effetti esogeni derivanti dalle difficoltà della società debitrice, senza fare reiteratamente ricorso a strumenti di natura eccezionale, come quelli in esame. Con l'entrata in vigore della nuova contabilità armonizzata, del resto, tale obiettivo di sterilizzazione è chiaramente individuato nell'adeguata svalutazione delle relative poste creditorie attraverso il Fondo crediti di dubbia esigibilità, risultando la dubbia esigibilità ormai *in re ipsa* dalle reiterate difficoltà di esazione, che hanno reso nell'ultimo decennio necessario sempre il ricorso all'autorità giudiziaria per ottenere il parziale ristoro della propria pretesa creditoria.

5.5. Conclusivamente sul punto, dunque, si invita l'Ente ad adottare le necessarie e, ormai, non più procrastinabili misure volte al riallineamento tra flussi in entrata e flussi in uscita, non avendo nessun rilievo, in quest'ottica, la circostanza che la difficoltà di conseguimento di una quota di entrate sia imputabile ad un soggetto terzo, ben dovendo, come detto, l'Ente adottare le necessarie misure conseguenti, agendo in chiave prospettica o per incrementare *aliunde* il flusso in entrata o razionalizzando la spesa corrente.

6. La Sezione, in fase istruttoria, ha, infine, rilevato la mancanza nel rendiconto della gestione sia 2015 che 2016 dell'allegato relativo alla Nota informativa sulla verifica dei crediti e dei debiti reciproci tra l'Ente e le Società partecipate (art. 6, comma 4, Dl. 95/12). Il comune di Popoli specifica che la nota informativa non è stata predisposta in quanto: "*per le partecipate detenute, l'ente non iscrive in bilancio annualmente nessuna spesa, non sostenendo alcun onere nei confronti delle stesse, e non accerta alcuna entrata corrispondente. Si procederà al deposito, qualora la Corte lo ritenga opportuno, a partire dal rendiconto di gestione 2018*".

6.1. La motivazione addotta dall'Ente non appare condivisibile, a fronte di uno specifico obbligo normativo, tenendo conto della circostanza che *ex se* non ha rilievo il fatto che l'Ente non abbia allo stato effettuato iscrizioni in bilancio in relazione alle società partecipate potendo, in via d'ipotesi, quest'ultime vantare posizioni creditorie nelle proprie contabilità. In merito va, altresì, ricordata la consequenziale necessità della doppia asseverazione dei debiti e dei crediti da parte dell'Organo di revisione dell'ente territoriale e di quelli degli organismi partecipati, al fine di evitare eventuali incongruenze e garantire piena attendibilità ai dati, dovendo, conseguentemente, l'Ente adoperarsi per il futuro al fine di assicurare il totale adempimento all'obbligo normativo in argomento, di cui costituisce necessario corollario anche il rispetto della tempistica di acquisizione dei dati completi dell'asseverazione degli organi di controllo delle società.



**P.Q.M.**

La Sezione regionale di controllo per l'Abruzzo

**ACCERTA**

le criticità di cui in parte motiva

**INVITA**

- l'Ente a porre in essere adeguate misure correttive, per quanto attiene in particolare alla gestione della cassa e dei residui, in modo da assicurare una sana e corretta gestione finanziaria e contabile volta a conseguire, per gli esercizi successivi, il rispetto dei necessari equilibri di bilancio e dei principali vincoli posti a salvaguardia delle esigenze di coordinamento della finanza pubblica, dandone comunicazione a questa Sezione entro sei mesi dalla comunicazione della presente deliberazione;
- l'Organo di revisione a vigilare sulla corretta attuazione delle azioni correttive che l'Ente porrà in essere;

**DISPONE**

che, a cura della Segreteria, copia della presente deliberazione sia comunicata al Sindaco, al Presidente del Consiglio comunale e all'Organo di revisione del Comune di POPOLI (PE).

Richiama l'obbligo di pubblicazione della presente deliberazione sul sito *internet* dell'Amministrazione comunale ai sensi dell'articolo 31 del d.lgs. n. 33/2013, come sostituito dall'articolo 27, comma 1, del d.lgs. n. 97/2016.

Così deliberato in L'Aquila, nella Camera di consiglio del 6 giugno 2019.

L'Estensore

Giovanni GUIDA



Il Presidente

Manuela ARRIGUCCI



Depositata in Segreteria il **07 GIU. 2019**

Il Funzionario preposto al Servizio di Supporto

Lorella GIAMMARIA

