



## CORTE DEI CONTI

SEZIONE REGIONALE DI CONTROLLO  
PER LA LOMBARDIA

CORTE DEI CONTI



0011055-18/04/2019-SC\_LOM-T87-P

Milano, 18 aprile 2019

Al Sindaco  
Al Presidente del Consiglio comunale  
All'Organo di revisione

Comune di Rho (MI)

**Oggetto: Trasmissione Deliberazione Lombardia/139/2019/PRSE**

A seguito dell'adunanza pubblica tenutasi in data 19 dicembre 2018, presso la sede di questa Sezione, si trasmette la deliberazione in oggetto per le valutazioni di propria competenza.

L'occasione è gradita per porgere i più cordiali saluti.

Il funzionario

(Elisa Marion)



CORTE DEI CONTI



## CORTE DEI CONTI

### SEZIONE REGIONALE DI CONTROLLO PER LA LOMBARDIA

composta dai magistrati:

dott.ssa Simonetta Rosa	Presidente
dott. Marcello Degni	Consigliere
dott. Giampiero Maria Gallo	Consigliere
dott. Mauro Bonaretti	Consigliere
dott. Luigi Burti	Consigliere
dott. Donato Centrone	Primo referendario (relatore)
dott. Paolo Bertozzi	Primo referendario
dott. Giovanni Guida	Primo referendario
dott.ssa Sara Raffaella Molinaro	Primo referendario
dott. Ottavio Caleo	Referendario
dott.ssa Marinella Colucci	Referendario

#### **nell'adunanza pubblica del 19 dicembre 2018**

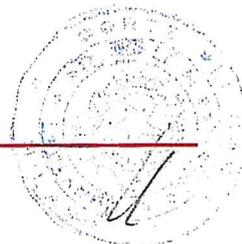
Visto il testo unico delle leggi sulla Corte dei conti, approvato con il regio decreto 12 luglio 1934, n. 1214;

viste le leggi 21 marzo 1953, n. 161, e 14 gennaio 1994, n. 20;

vista la deliberazione delle Sezioni riunite della Corte dei conti n. 14 del 16 giugno 2000, che ha approvato il regolamento per l'organizzazione delle funzioni di controllo, modificata con le deliberazioni delle Sezioni riunite n. 2 del 3 luglio 2003 e n. 1 del 17 dicembre 2004;

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;  
visto l'art. 3 del d.l. 10 ottobre 2012, n. 174, convertito da legge 7 dicembre 2012, n. 213;  
Udito il relatore, referendario dott. Donato Centrone

#### **Premesso in fatto**

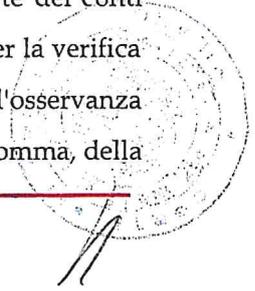
In sede di esame del questionario trasmesso dall'Organo di revisione del Comune di Rho (MI), relativo al rendiconto 2015, redatto ai sensi dell'articolo 1, commi 166 e seguenti, della legge n. 266 del 2005, come integrato dall'art. 3 del decreto-legge n. 174 del 2012, convertito dalla legge n. 213 del 2012, nonché della successiva attività istruttoria, sono emerse alcune potenziali irregolarità finanziarie e contabili, per le quali è stata avanzata al Presidente di Sezione istanza di deferimento in adunanza pubblica. All'adunanza del 19 dicembre 2018 sono intervenuti, in rappresentanza del Comune, il dott. Vittorio dell'Acqua, Direttore area finanziaria, e il dott. Andrea Orlandi, Assessore al bilancio e Vicesindaco.

#### **Considerato in fatto e diritto**

La legge 23 dicembre 2005, n. 266, all'art. 1, comma 166, ha previsto che le Sezioni regionali di controllo della Corte dei conti 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, i bilanci di previsione ed i rendiconti.

La magistratura contabile ha sviluppato le indicate verifiche in linea con le previsioni contenute nell'art. 7, comma 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 all'adozione di effettive misure correttive da parte degli enti interessati.

L'art. 3, comma 1, lett. e), del decreto-legge n. 174 del 2012, convertito dalla legge n. 213 del 2012, ha introdotto nel d.lgs. n. 267 del 2000 l'art. 148-bis (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 esaminino i bilanci preventivi e i rendiconti consuntivi degli enti locali 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

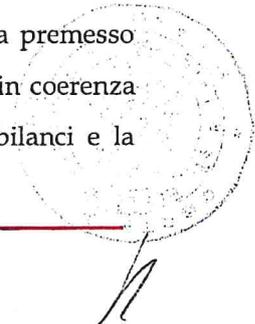


Costituzione, della sostenibilità dell'indebitamento, dell'assenza di irregolarità, suscettibili di pregiudicare, anche in prospettiva, gli equilibri economico-finanziari degli enti. Ai fini della verifica in questione la magistratura contabile deve accertare che i rendiconti degli enti locali tengano conto anche delle partecipazioni in società alle quali è affidata la gestione di servizi pubblici locali e di servizi strumentali. In base all'art. 148-bis, comma 3, del d.lgs. n. 267 del 2000, 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 siano idonei a rimuovere le irregolarità ed 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 decreto-legge n. 174 del 2012, hanno istituito tipologie di controllo, estese alla generalità degli enti locali, finalizzati ad evitare danni agli equilibri di bilancio. Tali controlli si collocano, pertanto, su un piano distinto rispetto al controllo sulla gestione amministrativa e sono compatibili con l'autonomia di regioni, province e comuni in forza del supremo interesse alla legalità finanziaria ed 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, 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.



CORTE DEI CONTI



Qualora le irregolarità contabili esaminate dalla Sezione regionale non siano così gravi da rendere necessaria l'adozione della pronuncia di accertamento prevista dall'art. 148-bis, comma 3, del d.lgs. n. 267 del 2000, la funzione del controllo sui bilanci suggerisce comunque di segnalare le medesime agli enti, specie se accompagnate da sintomi di criticità o da difficoltà gestionali, al fine di prevenire l'insorgenza di situazioni di deficitarietà o di squilibrio, idonee a pregiudicare la sana gestione finanziaria. In ogni caso, l'Ente interessato è tenuto a valutare le segnalazioni ricevute ed a porre in essere interventi idonei per addivenire al loro superamento.

#### **I. Fondo crediti di dubbia esigibilità nel risultato di amministrazione**

Il fondo crediti di dubbia esigibilità accantonato nel risultato di amministrazione al 31 dicembre 2015 (pari a euro 2.960.206,04) non è parso adeguato rispetto alla mole complessiva di residui attivi alla stessa data (euro 29.159.949,82), anche alla luce della ridotta incidenza percentuale (20,85%) della giacenza di cassa (euro 890.034,80) rispetto al saldo di amministrazione (euro 4.268.773,95).

In sede di interlocuzione istruttoria il Comune ha precisato che, ai fini del calcolo del FCDE da accantonare nel risultato d'amministrazione 2015, sono stati considerati i residui attivi derivanti dalle seguenti entrate correnti: ICI arretrati (verifiche anni precedenti); sanzioni amministrative per violazioni al codice della strada (da verifiche di anni precedenti e di competenza); proventi da servizi di assistenza scolastica, da manifestazioni culturali e da palestre comunali; rette asilo nido; fitti di terreni e fabbricati comunali; fitti case comunali di edilizia residenziale pubblica; recupero spese da affittuari di immobili comunali.

In particolare, in apposito allegato alla risposta istruttoria, il Comune ha riportato il calcolo, per ciascuna suddetta voce di entrata, della media del rapporto tra gli incassi (in conto residui) e l'importo dei residui attivi all'inizio di ognuno degli ultimi 5 esercizi (al netto di quelli radiati). Ha precisato, altresì, di aver utilizzato la media semplice dei rapporti annui, applicando successivamente, alla mole dei residui attivi esistenti al 31 dicembre 2015, considerati di dubbia esigibilità, la percentuale pari al complemento a 100 della predetta media.



Altro allegato alla risposta istruttoria espone i conteggi derivanti dall'applicazione della ridetta percentuale alla mole complessiva di residui attivi a fine 2015 (al netto di eventuali entrate contabilizzate nell'esercizio 2016, prima della chiusura del rendiconto di gestione).

La somma degli importi così ottenuti ha determinato un FCDE, da accantonare in sede di rendiconto 2015, pari a 6,43 milioni di euro.

Tuttavia, come evidenziato nella "Relazione della Giunta comunale sul rendiconto della gestione 2015", il Comune, per la determinazione della quota effettiva da accantonare, ha applicato l'art. 1, comma 507, della legge n. 190 del 2014, secondo cui l'eventuale disavanzo di amministrazione emerso in seguito all'operazione di riaccertamento straordinario dei residui, anche se effettuata nel 2014 (in qualità di ente sperimentatore), può essere ripianato in un arco temporale trentennale.

In altro allegato, pertanto, la risposta istruttoria riporta il "Prospetto dimostrativo del risultato di amministrazione alla data del riaccertamento straordinario dei residui", di cui alla delibera di Giunta comunale n. 104 del 13 maggio 2014, che palesa una "parte disponibile" negativa per euro 3.595.258,71, dovuta ad accantonamento a titolo di "FCDE 2013" (si suppone, al 1° gennaio 2014, data di avvio del nuovo sistema di contabilità armonizzata per il Comune di Rho) per euro 3.715,412,40.

Di conseguenza, prosegue la risposta, poiché l'ammontare del FCDE risultante dall'operazione di riaccertamento straordinario dei residui al 1° gennaio 2014, era pari all'esposto importo di euro 3.715.412,40 (riplanabile in 30 anni), si è ritenuto che la quota di risultato di amministrazione 2015 da accantonare a FCDE fosse pari a euro 2.960.206, così composta:

- euro 1.366.086,56, quale "quota accantonata a nuovo" nell'esercizio 2015;
- euro 1.470.272,36, già accantonato nel risultato al 31 dicembre 2014;
- euro 123.847,08, corrispondente a 1/30 del FCDE accantonato al 1° gennaio 2014 in sede di riaccertamento straordinario dei residui, secondo i nuovi principi contabili c.d. armonizzati.

A migliore esplicitazione la memoria riporta il seguente prospetto di sintesi:

FCDE "teorico"	(+) € 6.427.649,98
FCDE 2013 (al 1/1/2014)	(-) € 3.467.718,24



(al netto del recupero delle due annualità, 2014 e 2015, pari ognuna a € 123.847,08)

TOTALE (=) € 2.959.931,74

così accantonato

FCDE 2014 (+) € 1.346.425,30

FCDE 2015 (+) € 1.366.086,58

FCDE 2014 (+) € 123.847,08 (quota 1/30 FCDE 2013)

FCDE 2015 (+) € 123.847,08 (quota 1/30 FCDE 2013)

TOTALE FCDE al 31/12/2015 (=) € 2.960.206,04

Relativamente alle voci di entrata (*rectius*, di residui attivi) che non sono state considerate per la determinazione del FCDE, la risposta istruttoria riporta la situazione al 31 dicembre 2017.

	Anno	Stanziamiento	Accertato	Riscosso	Residui da riportare
Titolo 1	2014	138.688,58	138.688,58	57.345,72	81.342,86
	2015	5.670,25	18.074,97	17.232,55	842,42
	<b>TOTALE</b>	<b>144.358,83</b>	<b>156.763,55</b>	<b>74.578,27</b>	<b>82.185,28</b>
Titolo 2	2011	118.590,71	118.590,71	118.590,71	-
	2012	66.337,57	66.337,57	66.337,57	-
	2013	-	-	-	-
	2014	30.674,24	30.674,24	8.852,46	21.821,78
	2015	73.165,52	73.165,52	-	73.165,52
	<b>TOTALE</b>	<b>288.768,04</b>	<b>288.768,04</b>	<b>193.780,74</b>	<b>94.987,30</b>
Titolo 3	2012	1.000,00	1.000,00	-	1.000,00
	2013	158.872,08	158.872,08	158.872,08	-
	2014	355.048,59	355.048,59	220.444,07	134.604,52
	2015	2.310.678,80	2.334.141,10	379.584,49	1.954.556,61
	<b>TOTALE</b>	<b>3.691.853,21</b>	<b>3.740.124,95</b>	<b>1.295.618,66</b>	<b>2.444.506,29</b>
<b><u>TOTALE RESIDUI</u></b>					<b><u>2.621.678,87</u></b>

In particolare, relativamente ai residui da entrate extra-tributarie, puntualizza che l'importo esposto, pari a euro 2.444.506,29, deriva:



CORTE DEI CONTI



- per euro 1.612.446,56 (pari al 65,96%) da crediti verso la società partecipata che gestisce la rete di distribuzione del gas. Sulla base del piano di rientro definito nel dicembre 2016 (determinazione n. 1439 del 30 dicembre 2016), l'importo in questione sarà corrisposto nel corso degli esercizi 2018 e 2019. La ridetta società ha provveduto a versare il canone di gestione della rete per l'esercizio 2016 (euro 1.831.084,58);

- per euro 129.961,35 (pari al 5,31%), da dividendi deliberati dalla società partecipata di vendita del gas che, riferisce la risposta, devono essere regolarizzati nel 2018;

- per euro 172.807,77 (pari al 7,07%), da crediti verso la società AIPA spa (in liquidazione, a seguito di dichiarazione di fallimento), che gestiva i parcheggi custoditi comunali. Al momento, il Comune non ha ancora effettuato alcun accantonamento a fondi rischi. Analogo residuo attivo risulta presente fra quelli tributari (Titolo 1), per euro 66.427,81, e deriva da crediti per mancato versamento dell'imposta sulla pubblicità e della TOSAP;

- euro 49.932,75 (pari al 2,04%), relativi al rimborso, da parte del Ministero della giustizia, delle spese di gestione degli Uffici giudiziari siti nel territorio comunale.

Si è ritenuto opportuno il deferimento in adunanza collegiale al fine di approfondire, previa audizione del Comune, le modalità di determinazione della quota accantonata a fondo crediti di dubbia esigibilità nel risultato di amministrazione (sia 2017 che 2015, nonché, a monte, in occasione del riaccertamento straordinario dei residui) e la conformità alle disposizioni contenute nel Principio contabile applicato concernente la contabilità finanziaria (Allegato 4/2 al d.lgs. n. 118 del 2011).

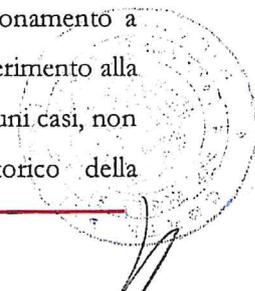
Inoltre, è parso opportuno valutare la corretta rappresentazione del predetto FCDE in rapporto al disavanzo di amministrazione (cfr. art. 188 TUEL) generato in occasione della sua prima costituzione (in sede di riaccertamento straordinario al 1° gennaio 2015, ex art. 3, commi 15 e 16, del d.lgs. n. 118 del 2011). In particolare, si è reso necessario approfondire il reciproco rapporto fra i due valori che, come noto, sono, logicamente e contabilmente, distinti (costituendo il FCDE una potenziale causa, unitamente ad altre, di generazione di disavanzo d'amministrazione, che, solo nel caso della derivazione da riaccertamento straordinario/primo accantonamento a FCDE, la legge permette di ripianare nell'ampio arco trentennale).

### La costituzione del fondo crediti di dubbia esigibilità nel d.lgs. n. 118 del 2011

L'art. 167, comma 1, del d.lgs. n. 267 del 2000, come novellato dal d.lgs. n. 126 del 2014, dispone che gli enti locali, nella missione "fondi e accantonamenti", all'interno del programma "fondo crediti di dubbia esigibilità", del bilancio di previsione devono stanziare un apposito accantonamento, il cui ammontare è determinato in considerazione dell'importo degli stanziamenti delle entrate di dubbia e difficile esazione. Ai fini della relativa determinazione, la norma rinvia alle modalità indicate nel principio applicato della contabilità finanziaria (allegato n. 4/2 al d.lgs. n. 118 del 2011).

Il successivo comma 2 del predetto art. 167 del TUEL, che maggiormente interessa in questa sede, prescrive, inoltre, che una quota del risultato di amministrazione vada accantonata al fine di costituire un fondo crediti di dubbia esigibilità, il cui ammontare va determinato in considerazione dell'importo dei crediti (residui attivi) di dubbia e difficile esazione. Anche in questo caso, la norma rinvia, per gli specifici criteri di determinazione, alle modalità indicate nel principio applicato della contabilità finanziaria.

Il paragrafo 3.3 (oltre all'Esempio n. 5) dell'Allegato 4/2 al d.lgs. n. 118 del 2011 prevede che il fondo crediti di dubbia esigibilità vada articolato distintamente in considerazione della differente natura dei crediti, con facoltà di escludere, tuttavia, i, soli, crediti da altre amministrazioni pubbliche, quelli assistiti da fidejussione e le entrate tributarie che (sulla base del medesimo principio contabile, paragrafo 3.7) possono essere accertate per cassa, oltre alle entrate riscosse da un ente per conto di un altro e destinate ad essere versate all'ente beneficiario finale (obbligato a costituire il fondo crediti). L'esempio n. 5 contenuto nell'allegato 4/2 al d.lgs. n. 118 del 2011, specifica, in proposito, che l'ente locale deve "individuare le categorie di entrate stanziare che possono dare luogo a crediti di dubbia e difficile esazione" (con un livello di analisi che può limitarsi alle tipologie o scendere più in basso, alle categorie o ai capitoli), procedendo, con riferimento a quelle escluse, per le quali non si provvede all'accantonamento a fondo crediti, a "dare adeguata illustrazione nella Nota integrativa al bilancio". Pertanto, a differenza di quanto emerso in sede istruttoria, il Comune non è libero di individuare quali siano le entrate di dubbia esigibilità (limitando l'accantonamento a FCDE solo ad alcune di esse), ma deve motivare la relativa scelta, facendo riferimento alla natura dell'entrata (presupposto principe), al relativo importo (potendo, in alcuni casi, non essere quantitativamente significative) e, soprattutto, all'andamento storico della



percentuale di pregresse riscossioni (che, invece, come esposto, per alcune entrate extra-tributarie, escluse dal conteggio del FCDE, palesavano sensibili residui attivi da riscuotere).

Inoltre, i soli crediti che è possibile escludere dal calcolo della quota da accantonare a FCDE sono quelli verso altre “*amministrazioni pubbliche*” (sul presupposto, su un piano statistico, che questi ultimi siano esigibili), non verso società partecipate, pur affidatarie dirette di attività strumentali o servizi pubblici locali (c.d. *in house*), come, invece, fatto, in base alle risultanze istruttorie, dal Comune di Rho.

Il principio contabile ha consentito agli enti locali, nel 2015, di stanziare nel bilancio di previsione solo una quota dell'importo dell'accantonamento quantificato secondo i criteri previsti dall'Esempio n. 5 dell'Allegato 4/2 al d.lgs. n. 118 del 2011. Tale facoltà è rimasta, sempre e solo in sede di bilancio di previsione, nel 2016 (55 per cento), nel 2017 (70 per cento), nel 2018 (75 per cento), nel 2019 (85 per cento) e nel 2020 (95 per cento), mentre, dal 2021, l'accantonamento al fondo andrà effettuato per l'intero importo (si rinvia, inoltre, alle facoltà di riduzione concesse dall'art. 1, comma 1015, della legge n. 145 del 2018).

Invece, in sede di rendiconto, fin dal primo esercizio di entrata in vigore del decreto sull'armonizzazione (il 2015), l'ente locale ha dovuto accantonare, nel risultato di amministrazione, l'intero importo del fondo crediti di dubbia esigibilità, come quantificato nell'apposito prospetto allegato al rendiconto. Il Principio contabile applicato (paragrafo 3.3) fa solo salva “*la facoltà prevista per gli esercizi dal 2015 al 2018*”, che, pur prendendo atto della modifica non chiara apportate dal legislatore, si riferisce alla possibile adozione del solo metodo c.d. semplificato, disciplinato nel medesimo paragrafo (come chiarito anche da plurime pronunce della scrivente Sezione, cfr. deliberazioni n. 164/2017/PRSP, n. 253/2017/PRSP, n. 255/2017/PRSP e n. 289/2017/PRSP).

Ai fini della quantificazione del fondo da accantonare nel risultato di amministrazione in occasione della redazione del rendiconto, il Principio contabile applicato prescrive di far riferimento all'importo complessivo dei residui attivi, sia di competenza dell'esercizio che di quelli precedenti. A tal fine, l'ente locale deve provvedere a:

- determinare, per ciascuna delle categorie di entrata, l'importo complessivo dei residui risultanti alla fine dell'esercizio (dopo l'operazione di riaccertamento ordinario, ex art. 3, comma 4, del d.lgs. n. 118 del 2011);

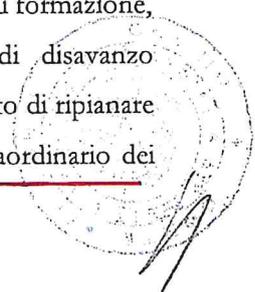


- calcolare, in corrispondenza di ciascuna entrata, la media del rapporto tra gli incassi (in conto residui) e l'importo dei residui attivi al 1° gennaio degli ultimi 5 esercizi (previa sottrazione, dai residui attivi esistenti all'inizio di ciascun anno, di una percentuale pari all'incidenza di quelli cancellati in occasione del riaccertamento straordinario rispetto al totale dei residui, possibilità che, va precisato, riguarda, necessariamente, i soli residui esistenti all'inizio degli esercizi 2011-2015, anteriori al ridetto riaccertamento straordinario);

- applicare all'importo complessivo dei residui (per categoria di entrata) una percentuale pari al complemento a cento delle medie delle riscossioni in conto residui intervenute nel quinquennio precedente (si rinvia, per i dettagli, al testo normativo).

Il Principio contabile applicato, in aderenza al testo dell'art. 3, comma 7, lett. e), del d.lgs. n. 118 del 2011, precisa, inoltre, che il primo accantonamento di una quota del risultato di amministrazione al fondo crediti di dubbia esigibilità andava eseguito in occasione del riaccertamento straordinario dei residui, avendo a riferimento l'importo complessivo di quelli risultanti dopo la cancellazione al 31 dicembre 2014 dei crediti a cui non corrispondevano obbligazioni perfezionate e scadute al 1° gennaio 2015 (in ragione dell'introduzione, dal 2015, del nuovo principio della competenza finanziaria c.d. potenziata, che ha imposto di reimputare ad esercizi successivi, quali accertamenti e impegni, i residui attivi e passivi valutati, in ragione del titolo sottostante, non ancora esigibili al 1° gennaio 2015). Il predetto (primo) accantonamento a FCDE poteva produrre (come in tanti casi è accaduto) l'emersione di un disavanzo d'amministrazione (o, comunque, la riduzione del risultato d'amministrazione), derivante, in disparte altre cause, da un importo della quota accantonata a FCDE superiore al saldo fra cassa e residui attivi e passivi.

L'art. 187, comma 1, TUEL prescrive, in questo caso, che, in caso di incapacienza del risultato di amministrazione, l'importo del fondo crediti di dubbia esigibilità vada iscritto, come posta a sé stante della spesa, nel bilancio di previsione immediatamente successivo (ai fini del relativo ripiano finanziario). Tuttavia, al fine di agevolare l'avvio del nuovo sistema contabile c.d. armonizzato, nonché alla luce dell'elevata probabilità statistica di formazione, utilizzando i nuovi criteri contabili di determinazione del FCDE, di disavanzo d'amministrazione, l'art. 3, comma 16, del d.lgs. n. 118 del 2011 ha consentito di ripianare tale eventuale maggiore disavanzo, registrato in sede di riaccertamento straordinario dei



residui e (più probabilmente) di primo accantonamento al fondo crediti di dubbia esigibilità al 1° gennaio 2015, in massimo trenta esercizi, a quote costanti l'anno (permettendo, fra l'altro, l'utilizzo, a copertura, di risorse non ordinarie, poi specificate nel DM Economia e finanze del 2 aprile 2015).

**La corretta rappresentazione del risultato d'amministrazione e delle sue componenti (fra cui, la quota accantonata a FCDE), anche ai fini dei pertinenti ripiani pluriennali**

In punto di rappresentazione contabile dell'eventuale disavanzo d'amministrazione generato dall'operazione di riaccertamento straordinario dei residui (come di ogni altro disavanzo) è poi intervenuto il DM 4 agosto 2016 che, in aderenza alla facoltà concessa dall'art. 3, comma 6, del d.lgs. n. 118 del 2011 (in disparte la valutazione, in questa sede, della legittimità costituzionale del meccanismo di aggiornamento, mediante un mero decreto ministeriale, di disposizioni che hanno rango legislativo, cfr. art. 3, comma 1, del d.lgs. n. 118 del 2011), ha integrato il paragrafo 9.7 del Principio contabile applicato della programmazione, allegato 4/1 al d.lgs. n. 118 del 2011.

Il predetto paragrafo dispone che, al bilancio di previsione, sia allegata una tabella dimostrativa del risultato di amministrazione presunto alla fine dell'esercizio precedente a quello di riferimento, che consente di verificare l'esistenza di un eventuale disavanzo, a cui occorre dare copertura negli esercizi successivi (secondo la disciplina che è propria delle differenti nature di disavanzo).

Nello specifico, la seconda parte del prospetto rappresenta la composizione del risultato di amministrazione, costituita:

- 1) della quota vincolata (distinguendo i vincoli derivanti dalla legge e dai principi contabili, dai trasferimenti, da mutui e altri finanziamenti, formalmente attribuiti dall'ente);
- 2) dalla quota accantonata, fra cui quella a titolo di fondo crediti di dubbia esigibilità (o per altri eventuali accantonamenti per passività potenziali);
- 3) dalla quota del risultato di amministrazione destinata agli investimenti (entrate in conto capitale senza vincoli di specifica destinazione);
- 4) eventuale quota libera del risultato di amministrazione (il vero e proprio "avanzo", presunto) utilizzabile solo a seguito dell'approvazione del rendiconto.



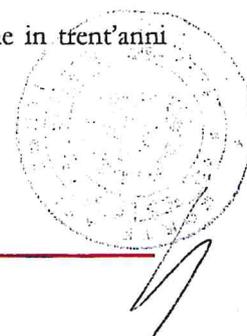
Nel caso in cui, invece, l'importo della predetta quota libera risulti negativo, si è in presenza di un disavanzo di amministrazione, da recuperare secondo le modalità previste nel paragrafo 9.2 dell'allegato 4/2 al d.lgs. n. 118 del 2011.

Sotto quest'ultimo profilo, il paragrafo 9.11.7 del Principio contabile applicato della programmazione (allegato 4/1 al d.lgs. n. 118 del 2011), introdotto dal citato decreto correttivo 4 agosto 2016, ricorda che l'art. 4, comma 6, del DM 2 aprile 2015 ha già previsto che la nota integrativa al bilancio di previsione debba indicare le modalità di copertura dell'eventuale disavanzo d'amministrazione, distintamente per la quota derivante dal riaccertamento straordinario rispetto a quella derivante dalla gestione ordinaria (nonché le modalità di copertura contabile dell'eventuale "disavanzo tecnico", di cui all'art. 3, comma 13, del d.lgs. n. 118 del 2011, discendente, quest'ultimo, dalla mera eventuale discrasia temporale della reimputazione, in sede di riaccertamento straordinario al 1° gennaio 2015, a esercizi successivi, quali accertamenti o impegni, di pregressi residui attivi e passivi).

Di conseguenza, la nota integrativa deve descrivere la composizione del risultato di amministrazione presunto e, se negativo, per ciascuna componente del disavanzo, indicare le modalità di ripiano, articolate in ragione delle rispettive discipline (per esempio, trent'anni per il disavanzo da, prima, costituzione del FCDE al 1° gennaio 2015) e l'importo da ripianare per ciascuno degli esercizi considerati nel bilancio di previsione.

Il Principio contabile prevede, esplicitamente, che, in sede di esposizione del risultato d'amministrazione presunto al 31 dicembre di ogni esercizio, la nota integrativa dia separata evidenza dell'articolazione del disavanzo presunto in ragione della sua genesi:

- derivante dalla gestione dell'esercizio precedente, da ripianare in un solo esercizio (art. 186-188 TUEL);
- derivante da gestione esercizi pregressi, da ripianare con piano di rientro triennale (artt. 186-188 TUEL);
- derivante da gestione esercizi pregressi, da ripianare in attuazione di piano di riequilibrio finanziario pluriennale (art. 243-bis, e seguenti, d.lgs. n. 267 del 2000);
- derivante da riaccertamento straordinario dei residui, ripianabile anche in trent'anni (art. 3, commi 15 e 16, d.lgs. n. 118 del 2011 e DM 2 aprile 2015);



- derivante da quota accantonata a fondo anticipazioni di liquidità (ex d.l. n. 35 del 2013, convertito dalla legge n. 64 del 2013, e norme successive, cfr. Sezione delle autonomie, deliberazioni n. 19/2014/QMIG e n. 33/2015/QMIG);

Inoltre, il medesimo paragrafo 9.11.7 del Principio contabile applicato dispone che, anche in attuazione dell'art. 4, comma 5, del citato DM 2 aprile 2015, analoghe indicazioni (come da apposite tabelle) vanno riportate nella parte della relazione sulla gestione al rendiconto consuntivo, che deve esporre l'eventuale disavanzo risultante a fine esercizio secondo la medesima articolazione prescritta per il bilancio di previsione, oltre a dover dare atto della quota, o meglio delle quote di disavanzo ripianate nel corso dell'esercizio (sul punto, può farsi rinvio, altresì, per completezza, alla recente sentenza delle Sezioni Riunite in speciale composizione n. 1/2019/EL).

Sulla base di quanto esposto, ne deriva che, a differenza del *modus procedendi* adottato dal Comune di Rho, ciò che può essere ripianato in trent'anni, a seguito della complessiva operazione di riaccertamento straordinario dei residui al 1° gennaio 2015, non è la quota di accantonamento a fondo crediti di dubbia esigibilità, ma il disavanzo d'amministrazione da quest'ultima, eventualmente, generato, disavanzo che, anche se statisticamente meno probabile, può essere derivato, altresì, dalla cancellazione, senza reimputazione, di residui attivi privi di obbligazione giuridica sottostante (mentre, come noto, non afferisce al riaccertamento straordinario la cancellazione di residui attivi inesigibili).

Pertanto, come chiarito dal DM 4 agosto 2016, l'ente locale, dopo aver calcolato, al 1° gennaio 2015, la quota da accantonare a FCDE, nonché l'eventuale disavanzo d'amministrazione generato, può ripianare quest'ultimo (non il primo) anche in trent'anni a quote costanti (cfr. art. 3, commi 15-16, del d.lgs. n. 118 del 2011, nonché il DM 2 aprile 2015). Di conseguenza, avrà l'onere, in parte spesa del bilancio di previsione, di esporre (fra gli altri) la quota di disavanzo da riaccertamento straordinario da recuperare nel corso dell'esercizio (1/30 dell'ammontare complessivo al 1° gennaio 2015). Parallelamente, alla fine di ogni esercizio, in sede di rendiconto, dovrà provvedere a ricalcolare la quota da accantonare a FCDE, da esporre integralmente (per il *quantum*, inferiore o superiore che risulterà applicando il procedimento di calcolo prescritto dal Principio contabile applicato), esposizione che, in ragione dell'evoluzione del tasso di riscossione dei residui attivi di dubbia esigibilità, potrà portare ad un decremento o incremento del disavanzo



d'amministrazione da esporre, al 31 dicembre di ogni anno, nell'apposito prospetto (cfr. DM 4 agosto 2016). In entrambi i casi, la quota annua di disavanzo d'amministrazione da riaccertamento straordinario dei residui da recuperare annualmente, nei successivi bilanci di previsione, rimane immutata (1/30 di quella cristallizzata al 1° gennaio 2015). Se, tuttavia, i risultati della gestione non hanno permesso di recuperare la quota annua di disavanzo (o le quote annue, posto che, per inciso, il deficit di amministrazione può derivare, come già esposto da varie cause, ognuna con un percorso, anche temporale, di ripiano differenziato), l'ente locale, nell'esercizio successivo, dovrà recuperare, oltre alla quota di competenza anche quella (o parte di essa) dell'esercizio precedente (mancato recupero che, come chiarito dalla recente sentenza delle Sezioni Riunite in speciale composizione n. 1/2019/EL, emerge mediante un semplice confronto fra il risultato d'amministrazione che si sarebbe dovuto ottenere rispettando il percorso di recupero programmato e quello invece effettivamente rilevato al 31 dicembre dell'esercizio).

Naturalmente, come evidenziato anche dalla scrivente Sezione regionale di controllo (cfr., per esempio, deliberazione n. 135/2018/PRSP), il disavanzo complessivo di amministrazione potrebbe, al termine degli esercizi successivi, ridursi o incrementarsi, in ragione dei risultati generali gestionali dell'ente locale, nonché, in particolare, dell'incremento del tasso di riscossione dei residui attivi, che, producendo una riduzione dell'importo da accantonare a titolo di FCDE, comporta, di conseguenza, un miglioramento del risultato di amministrazione (nel caso di specie, di diminuzione del disavanzo). L'esposta evenienza, unitamente al recupero della quota annua di disavanzo da riaccertamento straordinario al 1° gennaio 2015, accelerando il percorso di recupero, potrebbe consentire all'ente di ridurre l'arco temporale di rientro dal disavanzo (da FCDE o da altre cause derivato), conducendolo all'emersioni di avanzo libero positivo (in termini, per esempio, Sezione delle Autonomie, deliberazione n. 28/2017/QMIG).

**P.Q.M.**

La Corte dei conti, Sezione regionale di controllo per la Lombardia

**accerta**

sulla base dell'esame della relazione inviata dal Collegio dei revisori dei conti del Comune di Rho (MI) sul rendiconto consuntivo 2015, nonché della successiva attività istruttoria:

---



CORTE DEI CONTI



1) l'omessa considerazione, ai fini della quantificazione del fondo crediti di dubbia esigibilità, di alcune entrate extra-tributarie di dubbia esigibilità, in difformità alle disposizioni del Principio contabile applicato della contabilità finanziaria, Allegato 4/2 al d.lgs. n. 118 del 2011;

2) l'esposizione, nel risultato d'amministrazione, della quota da accantonare a fondo crediti di dubbia esigibilità, e del conseguente importo, e composizione, del risultato d'amministrazione, in maniera non conforme a quanto disposto dal Principio contabile della programmazione, Allegato 4/1 al d.lgs. n. 118 del 2011, come integrato dal DM 4 agosto 2016

**invita**

l'Amministrazione comunale di Rho (MI) a calcolare l'accantonamento a fondo crediti di dubbia esigibilità e la sua incidenza sul, complessivo, risultato di amministrazione in sede di rendiconto, nonché la relativa esposizione, in aderenza alle disposizioni contenute nei Principi contabili applicati allegati al d.lgs. n. 118 del 2011.

Dispone la trasmissione della presente pronuncia di accertamento al Sindaco del Comune di Rho, al Presidente del Consiglio comunale ed al Collegio dei revisori dei conti, nonché la pubblicazione, ai sensi dell'art. 31 del d.lgs. n. 33 del 2013, sul sito internet dell'Amministrazione.

Il magistrato istruttore  
(Donato Centrone)

Il Presidente  
(Simonetta Rosa)

Depositata in Segreteria il  
17 APR 2019

Il Funzionario preposto f.f. al Servizio di supporto

Susanna De Bernardis

*Susanna De Bernardis*

