



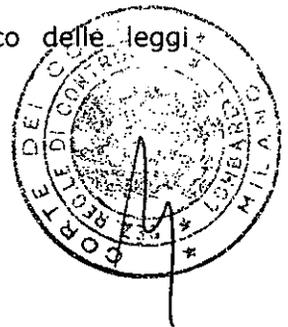
REPUBBLICA ITALIANA
CORTE DEI CONTI
SEZIONE REGIONALE DI CONTROLLO
PER LA LOMBARDIA

composta dai magistrati:

dott. Nicola Mastropasqua	Presidente
dott. Giuseppe Roberto Mario Zola	Consigliere
dott. Salvatore Tutino	Consigliere
dott. Gianluca Braghò	Primo referendario
dott. Donato Centrone	Referendario (relatore)
dott. Andrea Luberti	Referendario
dott. Paolo Bertozzi	Referendario
dott. Cristian Pettinari	Referendario
dott. Giovanni Guida	Referendario
dott. Sara Raffaella Molinaro	Referendario

nell'Adunanza del 20 marzo 2014

visto il testo unico delle leggi sulla Corte dei conti, approvato con il RD 12/07/1934, 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. 14/2000 del 16/06/2000, che ha approvato il regolamento per l'organizzazione delle funzioni di controllo, modificata con le deliberazioni delle Sezioni riunite n. 2 del 3/07/2003 e n. 1 del 17/12/2004;
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. n. 174/2012, convertito con legge n. 213/2012;
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 2012, redatto ai sensi dell'articolo 1, commi 166-168, della legge n. 266/2005, come integrato dall'art. 3 del d.l. n. 174/2012, convertito con legge n. 213/2012, sono emerse le seguenti criticità, per le quali è stata avanzata al Presidente di Sezione istanza di deferimento in adunanza collegiale:

- I. costante squilibrio di parte corrente registrato nell'ultimo triennio (negativo nel 2012 per € 1.529.059,88);

- II. sanzioni amministrative pecuniarie per violazione codice della strada, registranti accertamenti più che raddoppiati rispetto ai due anni precedenti (€ 2.504.240,22), tuttavia riscossi in misura percentuale inferiore alla metà (€ 1.194.224,03)
- III. residui passivi di titolo II, pari complessivamente, al 31/12/2012, a € 46.582.334,14 (di cui € 9.499.012,42 derivanti da esercizi anteriori al 2008), in considerazione, altresì, della potenziale carenza di risorse necessarie al relativo finanziamento. La mole di residui passivi per spesa di investimento non pare, infatti, coperta dalla somma del fondo cassa (€ 9.011.894,22) e delle potenziali riscossioni dei residui attivi di titolo IV (€ 20.825.076,21) e V (€ 14.578.811,28). Il deficit riscontrato, pari a € 2.166.552,43, risulta colmabile solo in caso di sostanziale integrale riscossione, e destinazione, dei residui attivi di parte corrente;
- IV. indebitamento del Comune, la cui mole di interessi passivi, rapportata alle entrate correnti (9,07%), supera quella massima prevista pro tempore dall'art. 204 TUEL;
- V. situazione economico patrimoniale dei seguenti organismi partecipati:
 - a) AFOL Nord Ovest Milano, partecipato al 10,52% dal Comune, che registra nel 2012 una perdita d'esercizio pari a € 424.458;
 - b) Azienda speciale farmacie comunali, partecipata al 100%, che registra nel 2012 una perdita d'esercizio nel 2012 pari a € 55.345.

I punti I e IV della presente istanza di deferimento sono stati già oggetto di accertamento, da parte della Sezione, con la deliberazione n. 382/2012/PRSE, nonché di attenzione istruttoria nel corso del 2013 in sede di esame del questionario relativo all'esercizio 2011.

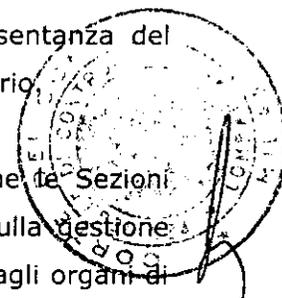
All'Adunanza della Sezione del 20 marzo 2014 sono intervenuti, in rappresentanza del Comune, l'assessore al bilancio ed il responsabile del servizio economico e finanziario.

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 D.L. 10 ottobre 2012, n. 174, convertito dalla legge 7 dicembre 2012, n. 213, ha introdotto nel TUEL l'art. 148-bis (intitolato "Rafforzamento del controllo della Corte dei conti sulla gestione finanziaria degli enti locali"), il quale prevede che la 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



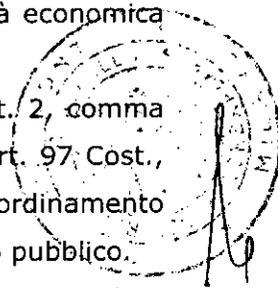
degli enti. Ai fini della verifica in questione la magistratura contabile deve accertare che i rendiconti degli enti locali tengano conto anche delle partecipazioni in società alle quali è affidata la gestione di servizi pubblici locali e di servizi strumentali.

In base all'art. 148 bis, comma 3, del 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 tipologie di controllo, estese alla generalità degli enti locali e degli enti del Servizio sanitario nazionale, finalizzati ad evitare danni agli equilibri di bilancio. Tali controlli si collocano pertanto su un piano distinto rispetto al controllo sulla gestione amministrativa di natura collaborativa, almeno per quel che riguarda gli esiti. Queste verifiche sono compatibili con l'autonomia di Regioni, Province e Comuni, in forza del supremo interesse alla legalità costituzionale finanziaria e alla tutela dell'unità economica della Repubblica (artt. 81, 119 e 120 Cost.).

Tali prerogative assumono ancora maggior rilievo nel quadro delineato dall'art. 2, comma 1, della legge costituzionale 20 aprile 2012, n. 1, 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, comma 3 del TUEL, siffatta funzione del controllo sui bilanci suggerisce di segnalare agli Enti anche irregolarità contabili non gravi, soprattutto 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 e a porre in essere interventi idonei per addivenire al loro superamento.



I. Equilibrio di parte corrente

L'Ente non ha approvato il rendiconto consuntivo 2012 in sostanziale equilibrio di parte corrente, in quanto i primi tre titoli delle entrate riportano l'importo di € 42.216.70,92, mentre il titolo I della spesa espone la cifra di € 36.308.227,79 che, sommata all'onere per il rimborso della quota capitale di mutui (Titolo III), pari ad € 7.437.540,01 (cfr. art. 162 comma 6 TUEL), fa emergere un disavanzo di parte corrente di € -1.529.059,88.

Analoga situazione si è manifestata nei due anni precedenti: nel 2011 la differenza è stata pari a € -2.715.847,18; nel 2010 a € -3.529.090,95.

L'importanza di tale dato va valutata anche in rapporto all'incidenza sull'avanzo di amministrazione che costituisce, ai sensi dell'art. 187 TUEL, la principale risorsa a copertura di eventuali disequilibri di bilancio.

ESERCIZIO	DIFFERENZA DI PARTE CORRENTE	RISULTATO D'AMMINISTRAZIONE	PERCENTUALE
2012	- 1.529.059,88	2.027.543,87	75%
2011	-2.715.847,18	2.002.408,00	135%
2010	-3.529.090,95	1.742.301,54	202%

Il prospetto evidenzia come la differenza di parte corrente, pur costante nel triennio, si riduce sia in valore assoluto che in termini percentuali.

Nel triennio in esame la perdurante situazione di squilibrio ha trovato soccorso nelle entrate da contributi per permessi a costruire (nel 2012, € 600.000) e nell'utilizzo di avanzo d'amministrazione pregresso (nel 2012, € 1.122.695). Il protratto ricorso potrebbe col tempo erodere tali disponibilità e porre in pericolo gli equilibri complessivi di bilancio.

Nella deliberazione n. 382/2012/PRSE, la Sezione aveva già posto in evidenza come, anche in precedenza, i rendiconti consuntivi dell'Ente abbiano evidenziato significativi squilibri di parte corrente (nel 2009 pari a € -4.619.702,01; nel 2008 a € -4.986.496,71) soprattutto a causa della sensibile incidenza della spesa per rimborso prestiti, in crescita anche nel triennio 2010-2012 (€ 5.293.632,72 nel 2010; € 6.657.672,85 nel 2011; € 7.437.540,01 nel 2012).

Nella memoria pre adunanza del 14/03/2014, il Comune ha allegato apposito prospetto, riportante l'evoluzione degli equilibri di parte corrente negli esercizi 2006-2012.

Dal 2008 l'Ente ha proceduto ad una costante diminuzione dello squilibrio anzidetto, agendo sostanzialmente sulla spesa. Quella corrente (Titolo I) ha subito una costante riduzione, passando dai 42,2 milioni di euro dell'esercizio 2008 ai 36,3 milioni di euro del 2012 (-14,1%). Complessivamente, inoltre, la spesa rilevante ai fini del calcolo degli equilibri, ex art. 162, comma 6, del TUEL (Titoli I e III), è diminuita di 3,5 milioni di euro (pari al 7,5%).

Tuttavia, nel corso del medesimo arco temporale, la riduzione della spesa è stata in parte vanificata dalla contrazione delle entrate correnti (-4,2% sino al 2011). Nell'esercizio 2012 si è invece registrato un aumento, che ha riportato il valore delle stesse al livello del 2008, facendo fronte alla diminuzione dei trasferimenti erariali con l'aumento della pressione tributaria locale.

In termini assoluti si assiste ad un costante decremento dello squilibrio di parte corrente (da 4,9 milioni di euro nell'esercizio 2008 a 1,5 milioni di euro nel 2012). Peso rilevante

assume la quota di risorse destinata al rimborso di mutui, che, ancora nel 2012, ammontano a 11,1 milioni di euro (quota capitale più quota interessi).

Il conseguimento degli equilibri di bilancio mediante l'utilizzo di proventi derivanti da permessi per costruire e da entrate aventi carattere non ripetitivo

L'utilizzo di entrate derivanti da alienazioni, trasferimenti di capitale e riscossione di crediti (titolo IV), in particolare degli oneri di urbanizzazione (sulla cui natura si rimanda alle delibere della Sezione n. 812/2010/PRSE e n. 191/2012/PRSE), pur permesso entro determinati limiti percentuali dalla legge, non può che essere temporaneo, per il periodo necessario a ricondurre la situazione dell'Ente ad un ordinario equilibrio di parte corrente. Si tratta, infatti, di risorse che devono essere, di regola, destinate a finanziare la spesa per investimenti (specie per l'alienazione di beni, che comporta un progressivo depauperamento patrimoniale dell'ente).

Si tratta, inoltre, di risorse con un grado di realizzabilità instabile posto che non dipendono dalla sola volontà dell'ente, ma dalla complessiva situazione economica e di mercato, considerazione che vale sia per i proventi derivanti da contributi per permesso a costruire che per le plusvalenze conseguenti all'alienazione di beni patrimoniali o di partecipazioni azionarie.

L'entrata derivante da oneri di urbanizzazione è, infatti, strettamente collegata agli interventi edilizi e, quindi, può crescere o diminuire secondo l'intensità dell'attività assentita sul territorio e non può, se non in minima parte, essere considerata costante. D'altra parte, trattandosi di risorsa collegata allo sviluppo del territorio, è ragionevole che venga destinata ad investimenti, al fine di concorrere ad arricchire le infrastrutture (cfr., per tutte, deliberazione della Sezione n. 402 del 15 marzo 2007).

L'attuale disciplina legislativa sugli equilibri di parte corrente

Ciascun Comune, per erogare servizi alla collettività, sostiene spese di funzionamento a carattere continuativo (acquisto di beni e servizi, pagamento del personale, rimborso dei mutui in ammortamento, etc.). Principi di sana e corretta gestione impongono di assicurare la copertura di tali spese con entrate di carattere ordinario, evitando il ricorso a mezzi straordinari (mentre il risultato di amministrazione può essere utilizzato per fornire copertura in caso di evidenziazione di disequilibri nel corso della gestione, cfr. art. 187 TUEL).

In relazione a questa esigenza, l'art. 162 del TUEL stabilisce che la situazione corrente, come definita al comma 6, deve essere in equilibrio e non possa avere altra forma di finanziamento, salvo le eccezioni previste per legge. Per tale ragione, la norma prevede che le entrate ordinarie siano tali da far fronte alle spese di Titolo I e di (parte del) Titolo III.

In presenza di una "differenza di parte corrente" negativa, la legge prevede che alcune entrate (per loro natura in conto capitale o non aventi carattere ordinario) possano essere utilizzate a copertura. Fra queste, i contributi per permesso di costruire che, pur essendo entrate in conto capitale, possono essere ancora, in parte, destinate a spesa corrente. Il relativo utilizzo è consentito dall'articolo 2, comma 8, della legge 24 dicembre 2007, n. 244 la

cui vigenza è stata prorogata, con l'art. 10 comma 4 ter del D.L. n. 35/2013, convertito con legge n. 64/2013, fino al 2014.

Sotto quest'ultimo profilo, corre l'obbligo di ricordare come l'art. 1, commi 443 e 444, della legge di stabilità per il 2013, n. 228/2012, abbia soppresso la possibilità di utilizzare le plusvalenze da alienazione di beni patrimoniali, sottraendo una delle risorse che la legge, eccezionalmente, consentiva di utilizzare per conseguire l'equilibrio di bilancio di parte corrente. Allo stato, infatti, queste ultime, sono destinabili:

- in sede di redazione del bilancio di previsione, a copertura di spese di investimento ovvero a riduzione del debito (cfr. art. art. 162 comma 6 TUEL riformulato);

- in sede di delibera di salvaguardia, per la copertura di squilibri di parte capitale (art. 193 TUEL riformulato).

La stessa riserva legislativa per l'individuazione d'ipotesi derogatorie al pareggio di parte corrente sottolinea l'importanza per gli enti locali del perseguimento dell'equilibrio a prescindere da entrate di parte capitale o non ripetitive.

Tali previsioni non fanno che esprimere, a livello d'impostazione di bilancio, il principio di buon andamento, di cui all'articolo 97 della Costituzione, e quello di sana gestione finanziaria posto dagli articoli 81 e 119 della Costituzione, specie come riformulati in seguito all'approvazione della legge costituzionale n. 1/2012.

Il primo impone l'equilibrio di bilancio e vieta il ricorso ad indebitamento se non "al fine di considerare gli effetti del ciclo economico e, previa autorizzazione delle Camere adottata a maggioranza assoluta dei rispettivi componenti, al verificarsi di eventi eccezionali". Il secondo prevede che le Regioni e gli enti locali "possono ricorrere all'indebitamento solo per finanziare spese di investimento, con la contestuale definizione di piani di ammortamento e a condizione che per il complesso degli enti di ciascuna Regione sia rispettato l'equilibrio di bilancio".

Anche le norme costituzionali esprimono il principio secondo cui le entrate in conto capitale non possono, di regola, essere utilizzate per finanziare spesa corrente (mentre non è vietato l'inverso posto che, in questo caso, l'ente pubblico, oltre a garantire la spesa corrente, destina parte delle entrate a spesa d'investimento creando ricchezza duratura per la collettività).

L'importanza della prescrizione introdotta dal citato art. 162 del TUEL viene esplicitata altresì dai principi contabili approvati nel marzo 2004 dall'Osservatorio per la finanza e la contabilità degli Enti locali. Se lo squilibrio si ripete nel tempo è indice di una spesa corrente che è divenuta strutturalmente superiore alle entrate di pari natura ed i rimedi che l'ente deve adottare devono consistere, alternativamente o congiuntamente, in una progressiva riduzione della spesa di Titolo I o in un aumento delle entrate ordinarie (primi tre Titoli).

II. Mancata riscossione di entrate

Il questionario relativo al rendiconto 2012 ha evidenziato (quadro 1.7) sensibili mancate riscossioni, con conseguente formazione di residui attivi al 31/12/2012, relativamente alle entrate derivanti da sanzioni amministrative per violazioni al codice della strada (€

1.310.016,19). Gli accertamenti sono stati pari, infatti, a € 2.504.240,22 mentre le riscossioni si fermano a meno della metà (€ 1.194.224,03). La discrasia indicata assume maggiore significato se si considera che, nel corso dei precedenti esercizi 2011 e 2010, la citata tabella 1.7 riporta accertamenti in misura inferiore alla metà (€ 1.194.362,21 nel 2011; € 1.042.945,54 nel 2010) coerenti alle riscossioni registrate nei medesimi esercizi (circa 850 e 950 mila euro).

Nella memoria del 14/03/2014, il Comune ha riferito che le sanzioni amministrative pecuniarie per violazione codice della strada vengono registrate per l'ammontare riscosso nell'esercizio. Per il 2012 tale posta ammonta ad € 1.271.182,12 (dal questionario compilato dal collegio dei revisori, in relazione al rendiconto 2012, quadro 1.7.2, risulterebbero, invece, € 2.504.240 di accertamenti ed € 1.194.224 di riscossioni).

Dall'esercizio 2010 (come da allegato prodotto), l'ufficio di polizia locale ha provveduto ad emettere i ruoli coattivi per le sanzioni a violazioni del codice della strada comminate in esercizi precedenti e non riscosse. Tali poste vengono registrate nell'esercizio di emissione dei ruoli coattivi e monitorate in sede dei successivi rendiconti al fine di valutare il grado di riscossione. Annualmente una quota di tali accertamenti viene prudenzialmente stralciato e registrato alla voce dei crediti di dubbia esigibilità dello stato patrimoniale (per esempio, le somme accertate a bilancio nel 2010 per ruoli coattivi da sanzioni per violazioni al codice della strada, sono state prudenzialmente ridotte, nel consuntivo 2011, per € 101.603, e, nel consuntivo 2012, per € 168.165,35).

Sino ad oggi il Comune non ha invece fatto ricorso alla costituzione di accantonamento a fondo rischi su crediti, se non quelli previsti dalla legge, che, tuttavia, non ha coinvolto la voce in questione.

Il Comune fa poi presente che, a partire dal 2014, ha aderito alla sperimentazione in materia di armonizzazione contabile di cui al d.lgs. n. 118/2011 e, pertanto, tali poste dovranno essere tenute in considerazione al fine della determinazione della consistenza del fondo crediti di dubbia esigibilità.

I dati esposti assumono un'importanza significativa non solo per la valutazione degli equilibri di bilancio complessivi dell'Ente (determinati dalla reale esigibilità dei residui attivi, che costituiscono, assieme alla cassa, la componente positiva del risultato d'amministrazione), ma anche ai fini dell'incidenza sul conseguimento degli obiettivi posti dal patto di stabilità, rispettato dal Comune nel 2012 per € 730.901,18 (cfr. quadro 5.6 del questionario, nonché l'allegato prospetto di certificazione del patto di stabilità).

Una sovrastima degli accertamenti di entrata (che, per le risorse ricavabili dal recupero dell'evasione tributaria, evidenzia una differenza molto superiore a quello rilevante ai fini del patto), può permettere il conseguimento dell'obiettivo pur in presenza di posizioni attive non fondate su reali e attendibili ragioni di credito da parte dell'Amministrazione.

Essendo gli obiettivi del patto di stabilità interno costruiti in termini di c.d. "competenza mista", con rilevanza per le entrate correnti (quali quelle tributarie), dell'ammontare degli

accertamenti (a prescindere dalle riscossioni), un eventuale artificioso aumento dei primi rileva comunque positivamente.

Opportuno si presenta, pertanto, nei casi in cui il Comune non sia in grado di avere stime precise sull'attendibilità delle entrate di competenza dell'esercizio, procedere all'imputazione a bilancio (accertamento) solo in seguito all'effettivo incasso delle somme dovute. Trattasi di *modus operandi* (accorpamento dei momenti dell'accertamento e della riscossione) che non rispetta, sul piano procedimentale, le distinzioni previste, per le fasi dell'entrata, dagli artt. 178 e seguenti del TUEL, ma appare maggiormente rispondente, nella sostanza, ai principi di veridicità e trasparenza del bilancio, nei casi in cui non si posseggano dati per una stima attendibile delle entrate riscuotibili.

L'esigenza che l'accertamento sia iscritto a bilancio solo in presenza di fondate ragioni di credito (trattandosi di momento diverso rispetto alla previsione di entrata, effettuata in sede di bilancio di previsione o dei provvedimenti di variazione e assestamento), emerge dalla formulazione dell'art. 179 TUEL.

Tale esigenza è esplicitata altresì dai Principi contabili redatti dall'Osservatorio per la contabilità e la finanza per gli enti locali del Ministero degli Interni, che evidenziano come, in mancanza anche di uno soltanto dei requisiti indicati dall'art. 179 TUEL, non può farsi luogo ad accertamento. In particolare, non rispetta il principio della veridicità, l'accertamento di somme ove non si siano perfezionate le condizioni per portare i crediti a conoscenza dei terzi nei modi che si rendono necessari per avere titolo alla loro riscossione.

L'obiettivo di avvicinare il momento dell'accertamento con quello della riscossione, sia per ragioni di trasparenza e attendibilità dei bilanci che per garantire un reale equilibrio nel tempo (attenuando il rischio di copertura di spese, ex art. 187 TUEL, mediante avanzi d'amministrazione non veritieri), è stato fatto proprio dal legislatore con il decreto legislativo sull'armonizzazione dei bilanci, n. 118/2011, emanato in virtù della delega contenuta nella legge di contabilità e finanza pubblica n. 196/2009.

L'allegato 1 "Principio della competenza finanziaria" al DPCM 28/11/2011, emanato in attuazione degli artt. 3 e 36 del d.lgs. n. 118/2011, prevede che tutte le obbligazioni giuridicamente perfezionate, attive e passive, che danno luogo a entrate e spese per l'ente, devono essere registrate nelle scritture contabili quando l'obbligazione è perfezionata, con imputazione all'esercizio in cui l'obbligazione viene a scadenza. L'accertamento costituisce la fase dell'entrata con la quale si perfeziona il diritto di credito relativo ad una riscossione e si imputa contabilmente all'esercizio finanziario nel quale il diritto di credito viene a scadenza.

In relazione al profilo specifico, sopra richiamato, di potenziale elusione, a causa di sensibili percentuali di accertamenti non riscossi, degli obiettivi posti dal patto di stabilità interno, va ricordato come l'art. 31, commi 30 e 31, della legge n. 183/2011, nel disciplinare l'istituto per il triennio 2012-2014, ha introdotto misure volte proprio ad impedire comportamenti elusivi.

In particolare, il comma 30 dispone, quale sanzione di tipo civilistico, la nullità dei contratti di servizio e degli altri atti, posti in essere dagli enti locali, che si configurino elusivi delle regole del patto.

Il comma 31, inoltre, nell'introdurre e disciplinare sanzioni pecuniarie per i responsabili di atti elusivi alle regole del patto, prevede che queste ultime possano essere comminate dalle Sezioni giurisdizionali regionali della Corte dei conti, qualora si accerti che il rispetto del patto di stabilità interno è stato artificiosamente conseguito mediante una non corretta imputazione delle entrate o delle uscite ai pertinenti capitoli di bilancio o altre forme elusive.

In base ai chiarimenti forniti dal Ministero dell'Economia e delle Finanze, Ragioneria Generale dello Stato, nelle Circolari n. 5/2012, n. 5/2013 e n. 6/2014, si configura una fattispecie elusiva ogni qualvolta siano attuati comportamenti che, pur legittimi, risultino intenzionalmente e strumentalmente finalizzati ad aggirare i vincoli di finanza pubblica. Ne consegue che risulta fondamentale valutare la finalità economico-amministrativa dei provvedimenti adottati dall'Ente e la conseguente rappresentazione in bilancio.

Come precisato dalla scrivente Sezione anche in sede consultiva (cfr., per esempio, deliberazione n. 405/2012/PAR), il legislatore ha individuato una modalità tipica di artificioso conseguimento, da parte dell'amministrazione, degli obiettivi finanziari posti dal Patto (la "non corretta imputazione delle entrate o delle uscite ai pertinenti capitoli di bilancio"), integrabile con svariati comportamenti, provvedimenti, atti e contratti. Alla fattispecie tipica ha associato, quale clausola di chiusura, quella delle "altre forme elusive", che, pur essendo di natura ampia e non tipizzabile, alla luce dell'obiettivo di carattere finanziario da perseguire (costruito sui risultati del rendiconto consuntivo), dovrà risolversi anch'essa, sul piano della rappresentazione in bilancio, in una "non corretta imputazione delle entrate o delle uscite ai pertinenti capitoli".

Questo termine, infatti, si riferisce ad una clausola generale volta ad individuare un insieme di condotte, di per sé lecite, ma che, collegate tra di loro, risultano finalizzate ad aggirare la legge per realizzare un determinato risultato illecito, vietato dalla norma (cfr. da ultimo Corte dei Conti, Sez. controllo Veneto, delibera n. 167/2013). In proposito uno degli esempi contenuti nella Circolare MEF-RGS n. 5/2013, attiene proprio all'ipotesi di sovrastima delle entrate correnti o di accertamenti effettuati in assenza dei presupposti indicati dall'articolo 179 del TUEL.

III. Residui passivi di parte capitale

L'esame del questionario relativo al rendiconto 2012 evidenzia che i residui passivi di parte capitale (titolo II), pari complessivamente a € 46.582.334,14, derivano per un importo cospicuo, da esercizi anteriori al 2008 (€ 9.499.012,42).

Si è proposto il deferimento all'esame collegiale al fine di verificare, da un lato, la permanente attualità delle opere programmate o appaltate (per le quali la presenza di rilevanti residui passivi vetusti evidenzia il mancato o rallentato iter di esecuzione), nonché la sufficienza dei relativi finanziamenti.

Sotto quest'ultimo profilo le risorse presenti in cassa al 31/12/2012 (€ 9.011.894,22), sommate a quelle derivanti dall'eventuale riscossione dei residui attivi di Titolo IV (€ 20.825.076,21) e V (€ 14.578.811,28) non paiono adeguate al pagamento degli oneri discendenti dai complessivi residui di parte capitale (espressi dall'ammontare, più elevato, di € 46.582.334,14). Le cifre esposte lascerebbero emergere un potenziale deficit finanziario pari a € 2.166.552,43.

Infatti, posto che i residui passivi rappresentano un impegno che l'amministrazione ha assunto verso terzi (salvo i casi degli impegni automatici ex art. 183 comma 2 del TUEL) e che le fonti di finanziamento di tali spese devono essere preventivamente accertate (ex art. 179 TUEL), gli accertamenti in discorso possono essere stati già riscossi (e pertanto confluire fra le giacenze di cassa) o costituire ancora un credito per l'Ente (e, pertanto, figurare fra i residui attivi). Nel caso specifico la sensibile differenza (oltre 2 milioni di euro) fra residui passivi destinati a spesa d'investimento (Titolo II) e le potenziali fonti di finanziamento (cassa e residui attivi da alienazioni o contrazione di mutui), evidenzia la potenziale emersione di squilibri nel caso in cui gli impegni (residui passivi) derivanti da obbligazioni già assunte, non trovino adeguata copertura.

Essendo tuttavia possibile che l'Ente destini, a copertura di spese d'investimento, entrate di natura corrente, anche l'analisi complessiva dei residui attivi e passivi, sommata alla cassa, fa trasparire dubbi circa la sufficienza delle disponibilità finanziarie, espressa dall'inferiore saldo positivo del risultato d'amministrazione (€ 2.027.543,87). Di quest'ultimo, inoltre, va a sua volta verificata l'attendibilità, fortemente condizionata dall'effettiva riscuotibilità dei residui attivi di parte corrente (come da precedente paragrafo).

La presenza di una cospicua mole di residui passivi per spesa d'investimento discendente da esercizi risalenti nel tempo induce a riflettere, inoltre, circa il generale stato di attuazione dei programmi di realizzazione delle opere pubbliche (quali pianificate nel documento previsto dall'art. 128 del D.lgs. n. 163/2006) e, a monte, sulla sufficienza, decorso un congruo lasso temporale, delle risorse inizialmente stanziare per l'esecuzione dei lavori programmati. Inoltre pone il problema del necessario aggiornamento dei progetti, come dell'accertamento della perdurante presenza delle condizioni amministrative (autorizzazioni, licenze, espropriazioni, etc.) in base alle quali l'investimento era stato pianificato.

Nella memoria del 14/03/2014, il Comune ha precisato che una quota dei residui passivi di parte capitale viene finanziariamente coperta dagli incassi provenienti dalle entrate corrente, e che la differenza tra residui attivi e passivi di parte corrente evidenzierrebbe, al 31/12/2012, un saldo positivo di € 5.565.636,27 come da tabella che segue.

<u>BILANCIO 2012</u>	<u>RESIDUI</u>
Titolo 1 Entrate	€ 5.417.889,39
Titolo 2 Entrate	€ 1.536.747,86
Titolo 3 Entrate	€ 15.006.211,94
TOTALE ENTRATE CORRENTI	€ 21.960.849,19

Titolo 1 Spese	€ 16.395.212,92
Titolo 3 Spese	€ 0,00
TOTALE SPESE CORRENTI	€ 16.395.212,92
DIFFERENZA ENTRATA SPESA	€ 5.565.636,27

La motivazione risiede nel fatto che parte delle entrate del Titolo IV, non soggette a vincolo, sono state utilizzate per il pagamento di spese correnti, compensando le entrate correnti aventi una bassa velocità di riscossione. Fra queste ultime si rammentano le entrate derivanti da accertamenti per imposte e tasse di anni precedenti, per sanzioni al codice della strada o derivanti dalla locazione di alloggi comunali (ERP).

Precisa che, ai sensi dell'art. 183, comma 5, lettera d), del d.lgs. n. 267/2000, le spese in conto capitale, ove finanziate con entrate proprie, si sono considerate impegnate in corrispondenza e per l'ammontare delle entrate accertate.

Pertanto, in sede di rendiconto di gestione 2012, si è provveduto ad vincolare sul Titolo II della spesa, investimenti da avviare per un importo pari ad € 5.029.322,04. Trattasi di opere la cui realizzazione avviene negli esercizi successivi. Alla data del marzo 2014 risultano non avviate opere per € 1.555.851,08.

La memoria ribadisce, infine, che il Comune di Rho ha aderito alla sperimentazione in materia di armonizzazione contabile (d.lgs. n. 118/2011) e, pertanto, tali poste, con la procedura di riaccertamento straordinario dei residui, dovranno confluire in economia.

IV. Indebitamento

Il quadro 3 del questionario compilato dal collegio dei revisori ha fatto emergere una percentuale di incidenza della spesa per interessi passivi rapportata alle entrate correnti, secondo la metodologia di calcolo imposta dall'art. 204 TUEL, pari al 9,073%. In particolare gli oneri finanziari complessivi per indebitamento e garanzie sono ammontati nel 2012 a € 3.694.543,43 (quelli per il rimborso della quota capitale a € 7.437.540, come già evidenziato nel paragrafo relativo agli equilibri di parte corrente). L'indebitamento complessivo del Comune, pari a € 80.650.751,73, risulta in calo rispetto al 2011 (€ 88.088.291) ed al 2010 (€ 94.745.964).

Nella memoria del 14/03/2014, il Comune ha confermato, come già fatto in sede di chiarimenti istruttori sul rendiconto 2010 (cfr. deliberazione della Sezione n. 382/2012/PRSE), che si tratta di un ente fortemente indebitato.

Dal 1999 al 2006, ha, infatti, contratto un notevole ammontare di mutui e prestiti, destinati al finanziamento di opere di investimento. Gli allegati prodotti mostrano graficamente l'importo annuo dei mutui assunti e l'ammontare complessivo dell'indebitamento dal 1999 al 2012.

In altro allegato è riportato l'andamento dell'incidenza degli interessi passivi sulle spese correnti dal 2006 al 2013, che mostra una costante riduzione dell'incidenza di tale posta sulle entrate correnti (dal 10,28% del 2007 al 8,75% del 2012), nonché l'andamento dello stock del

debito dall'esercizio 2006 all'esercizio 2012, che segna un'evidente riduzione dell'ammontare del capitale da rimborsare per mutui e prestiti (da 103,7 milioni di euro a 80,7 milioni di euro).

Si conferma che l'Ente ha proceduto, anche nell'esercizio 2013, a porre in essere azioni rivolte alla riduzione dell'indebitamento, procedendo ad una riduzione di mutui per circa 673 mila euro e non contraendo alcun nuovo prestito.

Nonostante questa costante riduzione dello stock di debito, e dell'ammontare degli interessi passivi (da 4,2 milioni di euro nel 2008 a 3,7 milioni di euro nel 2012), il bilancio dell'ente non avrà particolari benefici nei prossimi esercizi, essendo il metodo di ammortamento dei mutui contratti, per lo più con la Cassa Depositi e Prestiti, a rate costanti.

Il legislatore ha ritenuto che il contenimento della spesa per interessi sia uno degli strumenti principali di salvaguardia della sana gestione finanziaria e, pertanto, nell'art. 204 del TUEL ha indicato i limiti massimi di spesa che gli enti locali possono sostenere parametrando alle entrate correnti.

Gli Enti non possono ricorrere al debito per soddisfare in modo illimitato le loro necessità ed esigenze, anche per spese di investimento, ma sono tenuti ad utilizzare questa risorsa per un importo massimo (non stabilito in cifra assoluta ma in base ad un parametro finanziario correlato all'ammontare delle entrate correnti). Lo scopo di questa disciplina è di evitare che vengano assunti impegni relativi alla restituzione del capitale e degli interessi ai quali l'Ente può non essere in grado, in futuro, di far fronte.

Al riguardo non si deve dimenticare che sia il rimborso del capitale che il pagamento degli interessi gravano sulle spese correnti ed influenzano la determinazione degli equilibri finanziari complessivi previsti dall'art. 162 comma 6 del TUEL.

Pertanto, la disciplina in questione è diretta ad impedire che l'indebitamento diventi un fattore incontrollabile di crescita della spesa corrente, capace di riflettersi sui bilanci futuri dell'Ente, creando condizioni di squilibrio finanziario.

L'art. 204 del TUEL, in sostanza, individua un parametro per verificare la sana gestione finanziaria dell'Ente al fine di verificare la sostenibilità del debito che l'Ente si è assunto. Conseguentemente, la sua eventuale violazione costituisce grave irregolarità contabile.

La norma del TUEL consente che l'Ente locale possa assumere nuovi mutui e accedere ad altre forme di finanziamento reperibili sul mercato solo se l'importo annuale degli interessi sommato a quello dei mutui precedentemente contratti, a quello dei prestiti obbligazionari precedentemente emessi ed a quello derivante da garanzie prestate, al netto dei contributi statali e regionali in conto interessi, non sia superiore ad una determinata percentuale delle entrate relative ai primi tre Titoli delle entrate del rendiconto del penultimo anno precedente quello in cui viene prevista l'assunzione dei mutui.

All'inizio dell'esercizio 2011 (legge n. 220 del 2010, come modificata dal d.l. n. 225 del 2010, convertito dalla legge n. 10 del 2011), il legislatore aveva limitato la possibilità di ricorrere a nuovo debito, prevedendo questa facoltà solo per gli enti la cui spesa per interessi, calcolata secondo il comma 1 dell'articolo 204 del TUEL, non superi "il 10 per cento per l'anno

2012 e l'8 per cento a decorrere dall'anno 2013". In seguito la legge di stabilità per il 2012 (art. 8, comma 1, della legge 12 novembre 2011, n. 183) ha reso ancora più stringenti tali limiti, riducendo le percentuali previste per gli esercizi 2012 e 2013, rispettivamente all'8% e al 6% e previsto il limite del 4% a partire dal 2014..

L'esame dei dati di bilancio del Comune di Rho evidenzia che l'Ente ha sostenuto nel 2012 una spesa per interessi pari al 9,073% delle entrate correnti, superando la percentuale massima prevista dal legislatore (con l'assoggettamento alla sanzione dell'impossibilità di ricorso a nuovo debito).

Successivamente, il comma in discorso è stato modificato dall'art. 1, comma 735, della legge di stabilità n. 147/2013, stabilizzando, a decorrere dal 2012, la percentuale del rapporto fra oneri per interessi ed entrate correnti al 8% (con norma che sembra "sanare" eventuali mutui assunti nel 2013, superando la percentuale del 6%, ma non quella del 8%)

Alla luce degli obblighi posti in tema d'indebitamento dall'art. 8 della legge n. 183/2011 (in attesa di essere specificati in un decreto ministeriale), della considerevole mole debitoria (circa 80 milioni di euro al 31/12/2012) e dell'incidenza degli interessi passivi rispetto alle entrate correnti (pari al 9,07% per il 2012) appare necessario monitorare attentamente la politica di indebitamento dell'ente (come già accertato da questa Sezione nella deliberazione n. 382/2012/PRSE).

V. Situazione economico patrimoniale organismi partecipati

Sulla base dei dati comunicati nel questionario compilato dal collegio dei revisori, è stata oggetto di deferimento la situazione economico patrimoniale dei seguenti organismi partecipati:

- a) AFOL Nord Ovest Milano, partecipato al 10,52% dal Comune, che registra nel 2012 una perdita d'esercizio pari a € 424.458;
- b) Azienda speciale farmacie comunali, partecipata al 100%, che registra nel 2012 una perdita d'esercizio nel 2012 pari a € 55.345.

Nella memoria del 14/03/2014, il Comune ha allegato, per quanto riguarda l'azienda speciale AFOL Nord Ovest Milano, stralcio delle note esplicative al Bilancio 2012, dal quale risulta che la consistente perdita di € 424.458 è determinata sia da voci di costo derivanti dalla gestione caratteristica sia da poste contabili non derivanti dalla gestione ordinaria, ma dettate dal rispetto dei principi di redazione del bilancio di esercizio delle aziende tenute alla contabilità economica. Come rilevato in allegato prospetto, relativo alle Note esplicative relative ai fondi presenti nello stato patrimoniale 2012, di cui al verbale del CdA del 15 luglio 2013, il risultato economico 2012, al netto delle imposte, detratti tutti i costi tecnico/contabili non gestionali e sommati i proventi non ripetibili derivanti dalle compensazioni fiscali, risulta essere di € 64.570,84. Quanto agli € 375.217,36 di accantonamento a fondi per rischi ed oneri futuri di competenza dell'esercizio 2012 la memoria precisa che potranno essere, a seguito di

opportuna verifica e disponendo di idonei supporti documentali, in tutto o in parte stralciati, generando un impatto reddituale positivo già nell'esercizio 2013.

Ciò premesso, le amministrazioni socie potrebbero essere chiamate a coprire la perdita di esercizio limitatamente al risultato negativo di gestione (€ 64.579,84 al lordo delle imposte; € 117.205,20 al netto delle imposte).

Nel corso dell'esercizio 2013 non sono state corrisposte ad AFOL Nord Ovest Milano somme a carattere straordinario destinate alla copertura della perdita dell'esercizio 2012, ma solo la quota annuale ordinaria di partecipazione alle spese generali, nell'ammontare stabilito dall'art. 6 della vigente convenzione (pari ad € 1,00 annuo per abitante).

Risulta, infine, dalla situazione economico patrimoniale elaborata alla data del 30/09/2013, che AFOL Nord Ovest Milano confida di chiudere l'esercizio 2013 con un utile di esercizio di circa 316 mila euro, come confermato da una comunicazione del 13 marzo 2014.

Per quanto attiene l'Azienda speciale Farmacie comunali, la memoria del 14/03/2014 ha precisato che la perdita di € 55.345, registrata nell'esercizio 2012, è stata determinata principalmente da oneri straordinari (cfr. Relazione sulla gestione del bilancio al 31/12/2012 pag. 7). Infatti, dalla Nota integrativa al bilancio 2012 (pag. 11, al punto E), i proventi e oneri straordinari evidenziano sopravvenienze passive per € 56.588, dettagliate come segue:

- € 29.193 riconducibili ad una richiesta dell'ASL relativa al 2002 per un problema legato al software gestionale, che ha conteggiato un maggior importo rispetto a quello effettivo, con riferimento alle ricette rimborsate dal SSN;
- € 21.756 riconducibili ad uno storno di crediti rilevati dal Consiglio di Amministrazione iscritti in bilancio e non movimentati da diversi anni risultati inesigibili a seguito di approfondimenti effettuati in corso d'anno con le controparti;
- € 5.639 principalmente riconducibili a fatture relative all'esercizio precedente non accantonate ad altre sopravvenienze passive di importo non significativo.

Il Comune evidenzia, infine, che, dalle comunicazioni recentemente pervenute, l'Azienda speciale dovrebbe chiudere l'esercizio 2013 con un utile stimato di circa 25 mila euro al netto delle imposte (48 mila euro circa, ante imposte).

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 e della successiva attività istruttoria:

- 1) il costante squilibrio di parte corrente registrato nell'ultimo triennio;
- 2) un'elevata percentuale di accertamenti non riscossi relativamente alle entrate da contributi per permesso a costruire e sanzioni per violazione al codice della strada;
- 3) la presenza di una cospicua mole di residui passivi di parte capitale, discendenti da opere non completate;



