



Repubblica italiana

La Corte dei conti

Sezione regionale di controllo per l'Abruzzo

composta dai Magistrati:

Stefano SIRAGUSA	Presidente
Giovanni GUIDA	Consigliere (relatore)
Ilio CICERI	Consigliere
Bruno LOMAZZI	Referendario
Matteo SANTUCCI	Referendario
Andrea DI RENZO	Referendario

Nella Camera di consiglio del 7 dicembre 2022, in riferimento ai rendiconti degli esercizi 2019 e 2020 del **Comune di Guardiagrele (CH)**, ha assunto la seguente

DELIBERAZIONE

visto l'articolo 100, secondo comma, 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;

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;

visto il *"Regolamento concernente l'organizzazione delle funzioni di controllo della Corte dei conti"* approvato con deliberazione delle Sezioni riunite della Corte dei conti del 16 giugno 2000, n. 14, e successive modificazioni ed integrazioni;

vista la deliberazione della Sezione delle autonomie della Corte dei conti del 19 maggio 2020, n. 9/SEZAUT/2020/INPR, che approva le linee guida e il relativo questionario per gli organi di revisione economico-finanziaria degli enti locali, per l'attuazione dell'art. 1, commi 166 e seguenti della legge 23 dicembre 2005, n. 266. Rendiconto della gestione 2019;

vista la deliberazione della Sezione delle autonomie del 31 marzo 2021, n. 7/SEZAUT/2021/INPR, che approva le linee guida e il relativo questionario per gli organi di revisione economico-finanziaria degli enti locali, per l'attuazione dell'art. 1, commi 166 e seguenti della legge 23 dicembre 2005, n. 266. Rendiconto della gestione 2020;

vista la deliberazione n. 31/2022/INPR, dell'11 febbraio 2022, con la quale la Sezione regionale di controllo per l'Abruzzo ha approvato il *"Programma di controllo per l'anno 2022"*;

vista la ripartizione tra i Magistrati delle funzioni di competenza della Sezione regionale di controllo per l'Abruzzo, definita con decreto del Presidente del 2 febbraio 2022, n. 1;

vista l'ordinanza del 6 dicembre 2022, n. 56, con la quale il Presidente ha convocato la Sezione per l'odierna Camera di consiglio;

udito il relatore, Consigliere Giovanni GUIDA;

FATTO

La Sezione, nell'ambito della propria attività di controllo, ha preso in esame il questionario e la relazione dell'Organo di revisione sui rendiconti 2019 e 2020 del Comune di Guardiagrele (di 8.768 abitanti), acquisiti mediante il sistema applicativo Con.Te rispettivamente in data 25 febbraio 2021, protocollo n. 1820 e in data 29 novembre 2021, protocollo n. 6050.

Al riguardo, l'Organo di revisione ha certificato, nel questionario 2020, di aver rilevato gravi irregolarità e nello specifico: *"Sono stati rilevati: un risultato di amministrazione di € -3.390.015,81 (punto E del prospetto) determinato da cancellazione di residui attivi insussistenti, ricostruzione e determinazione puntuale del FCDE e accantonamento somme per il fondo contenzioso e debiti fuori bilancio in via di riconoscimento; il mancato conseguimento degli equilibri finali W2 e W3 e utilizzo in modo improprio delle partite di giro"*.

Il Magistrato istruttore ha sottoposto ad analisi la gestione finanziaria dell'Ente al fine di verificare la presenza di ulteriori fattori di criticità, con particolare riguardo alla verifica degli equilibri, all'andamento dei residui e dell'esposizione debitoria, alla gestione della liquidità e al risultato di amministrazione.

Sono stati inoltre verificati i rapporti con gli organismi partecipati in ragione degli adempimenti ed obblighi previsti dal legislatore e dei rilevanti riflessi finanziari che possono avere sul bilancio dell'Ente, anche nella prospettiva di consolidamento dei conti.

Tutti questi aspetti, infatti, nell'organica complessa interazione fra attività gestionali e contabilità generale devono garantirne, in modo strutturale, l'equilibrio di bilancio e la sana gestione finanziaria.

Con nota istruttoria inviata al Sindaco, al Responsabile del Servizio finanziario e all'Organo di revisione del Comune in data 20 aprile 2022, prot. n. 1283, sono stati chiesti chiarimenti in merito ad alcuni aspetti relativi ai questionari ai rendiconti 2019 e 2020.

Con nota protocollo n. 10327 del 10 maggio 2022, acquisita in pari data con protocollo n. 1519, sono stati forniti i chiarimenti richiesti.

DIRITTO

1. Giova preliminarmente ricordare che la Corte dei conti è «*il giudice naturale delle controversie nelle "materie" di contabilità pubblica, per le quali l'afferenza al suo ambito di cognizione si determina sulla base di due elementi: quello della natura pubblica dell'ente (Stato, Regioni, altri enti locali e amministrazione pubblica in genere, oggi individuabili in modo economico-funzionale, tramite i criteri forniti dal SEC 2010) e nell'elemento oggettivo che riguarda la qualificazione pubblica del denaro e del bene oggetto della gestione (Corte Costituzionale sentt. n. 17/85; n. 189/84; n. 241/84; n. 102/77)*» (Corte conti SS.RR. spec. comp. n. 32/2020). In ordine all'odierno *thema decidendum* occorre, altresì, ricordare, che:

- «*atteso il chiaro riferimento della norma alla giurisdizione esclusiva (della Corte dei conti) in tema di contabilità pubblica, ai sensi dell'articolo 103, secondo comma, della Costituzione*», le pronunce delle Sezioni regionali di controllo della Corte dei conti in materia di piani di riequilibrio finanziario e di dissesto degli enti locali, «*in quanto aventi una sicura rilevanza nel sistema generale di controllo della finanza pubblica, intestato dalla legislazione vigente alla Corte dei conti, [...] rientrano nella giurisdizione esclusiva della Corte dei conti in materia di contabilità pubblica ai sensi dell'art. 103, comma 2, della Costituzione*» e che «*nella specie non si è solo in presenza di una «interpositio legislatoris», bensì di un vero e proprio rinvio diretto della norma ordinaria alla norma costituzionale (art. 103, secondo comma, della Costituzione)*» (SS.RR. spec. comp. sent. n. 2/2013);

- «il fondamento dei controlli in oggetto si rinviene direttamente anche nell'art. 100, comma 2, della Costituzione, come dichiarato espressamente dalla Corte Costituzionale, la quale, con specifico riferimento al controllo previsto dalle disposizioni di cui alla legge n. 266/2005 esercitato dalla Corte dei conti nei confronti degli enti locali, ha ritenuto che "tale attribuzione trova diretto fondamento nell'art. 100 Cost., il quale assegna alla Corte dei conti il controllo successivo sulla gestione del bilancio, come controllo esterno ed imparziale e che il riferimento dello stesso art. 100 Cost. al controllo 'sulla gestione del bilancio dello Stato', debba intendersi oggi esteso ai bilanci di tutti gli enti pubblici che costituiscono, nel loro insieme, il bilancio della finanza pubblica allargata" (Corte cost. sent. n. 198/2012, e sent. n. 179/2007)» (Corte conti SS.RR. spec. comp. n. 2/2013);

- il carattere esclusivo della giurisdizione contabile è stato riaffermato dal codice di giustizia contabile, segnatamente per la materia de quo dall'art 11, comma 6, ("Le Sezioni riunite in speciale composizione, nell'esercizio della propria giurisdizione esclusiva in tema di contabilità pubblica...");

- «tale giurisdizione esclusiva è altresì "piena", cioè estesa a tutti i mezzi di cognizione previsti dall'ordinamento, in virtù dei principi di concentrazione ed effettività della tutela (artt. 2 e 3 c.g.c.). Il carattere esclusivo della giurisdizione d'altronde è in sintonia con il ruolo complessivo della Corte dei conti previsto dalla Costituzione che la configura come giudice naturale, precostituito per legge, nella materia di contabilità pubblica (artt. 100, 103 e 25 Cost.).

Detto in altri termini, la Costituzione ha fatto oggetto di attribuzione costituzionale (quindi "materia" di contabilità pubblica oggetto di cognizione in sede giurisdizionale) la funzione di controllo successivo sul bilancio dello Stato e poi, per effetto della L. cost. n. 3/2001 e della L. cost. n 1/2012, anche quella sul bilancio del sistema delle pubbliche amministrazioni e delle autonomie (art. 97 comma 1, art. 114, art. 81 comma 6 Cost. e art. 20 della L. n. 243/2012). ... l'esclusività della funzione e del sindacato sul bilancio della Corte dei conti è stata affermata dalla Corte costituzionale con la sentenza n. 60/2013, in cui si è chiarito che la funzione di controllo, intesa nello stretto senso del sindacato neutrale di legittimità sul bilancio, non può essere attribuita ad autorità diverse della Corte dei conti, in quanto organo dello Stato-ordinamento (punto 4 cons. in diritto). Poiché la Corte dei conti è anche il giudice naturale precostituito per legge in materia di contabilità pubblica (art. 25 Cost.), questa riserva di cognizione vale tanto nei confronti delle pubbliche amministrazioni, che non possono surrogare l'attività di controllo della Corte, quanto verso le altre giurisdizioni, che non possono alterare il riparto di giurisdizione previsto dalla Costituzione (art. 102 Cost.; art. VI disp. trans.; nonché artt. 113 e 103 Cost.), surrogando il controllo che spetta alla Corte dei conti e sindacandone in sede giurisdizionale l'esito. ... la giurisdizione della Corte dei conti in materia di bilancio, riguardando la verifica in concreto, preventiva e successiva, degli andamenti di finanza pubblica, è una giurisdizione integrata, esclusiva e per "blocco" di materia. Ciò comporta che il riparto di giurisdizione con le altre magistrature non si

svolge sul crinale della natura della situazione giuridica sottostante, in base alla "dicotomia diritti soggettivi- interessi legittimi", (C. cost. sentenza n. 204/2004), collegata ad una manifestazione illegittima del potere amministrativo (C. cost. sentenza. n. 191/2006), né in base all'autorità o potere che ha emesso l'atto impugnato (autorità amministrativa o sezione regionale di controllo), ma opera sulla decisiva individuazione dell'ambito normativo perimetrato, identificabile come "materia" di contabilità pubblica. ... Ne consegue che la giurisdizione sussiste anche sugli atti conseguenti del Consiglio comunale e del Prefetto, qualora ad essere contestati non siano vizi propri dell'atto, ma il presupposto tecnico giuridico del dissesto in relazione all'accertamento dei requisiti richiesti per la sua dichiarazione, previsti dall'art. 243-quater, comma 7, e 244 Tuel. In quest'ottica, la giurisdizione integrata della Corte dei conti sussiste anche con riguardo agli effetti esecutivi e necessitati dei propri accertamenti sulla situazione di bilancio (art. 2 e 3 c.g.c.), infatti la Suprema Corte di Cassazione ha osservato che lo stretto collegamento tra funzione giurisdizionale e controllo in materia di piani di riequilibrio «nell'ambito di applicazione della citata disposizione dell'art. 243-quater Tuel, pur se testualmente riferita solo all'impugnazione delle delibere di approvazione o diniego del piano (oltre che ai ricorsi contro i provvedimenti di ammissione al Fondo di rotazione) [...], per palese identità di ratio, [si estende] anche [a] provvedimenti quali quelli che - come nel caso in esame - neghino in radice ingresso alla possibilità dell'ente locale di accedere alla procedura di riequilibrio finanziario e diano precedenza al procedimento volto alla dichiarazione di dissesto» (Sezioni unite, ordinanza 5805/2014). Del resto, l'estensione della giurisdizione anche su atti e provvedimenti strumentali alla sua effettività risulta già affermata in materia di giudizio di responsabilità con l'attribuzione della cognizione sui mezzi di conservazione della garanzia patrimoniale (art 73 e seguenti c.g.c.). Come ha evidenziato la Corte di Cassazione "il coinvolgimento di diritti soggettivi, eventualmente anche di terzi, è conseguenza della configurazione come "esclusiva" data alla giurisdizione contabile ancora dalla Costituzione [...] il già menzionato carattere di esclusività impedisce all'amministrazione creditrice di agire a sua volta davanti al giudice ordinario, sicché non vi è possibilità di duplicazione di giudizi e di contraddittorietà di giudicati" (Cass. SU 22059/2007). Si aggiunga che l'accertamento di una situazione del bilancio corrispondente a quella prevista dall'art. 244 Tuel, non comporta l'esercizio di alcuna discrezionalità da parte dell'ente territoriale, come dimostra la giurisprudenza consolidata del Consiglio di Stato sulla natura vincolata della dichiarazione di dissesto (Consiglio di Stato, sez. V, sentenza 16 gennaio 2012, n. 143)» (Corte conti, SS.RR. in spec. comp. n. 32/2020).

1.1. Ciò premesso in punto di giurisdizione, la Corte dei conti, nell'esame dei bilanci preventivi e consuntivi degli Enti locali, ha il compito di verificare il rispetto degli equilibri di bilancio, dei vincoli in materia di indebitamento e la relativa sostenibilità, la presenza di irregolarità potenzialmente idonee a determinare squilibri economico-finanziari. Oggetto del giudizio è, dunque, il "bene pubblico" bilancio e la sua conformità al diritto (cfr. Corte cost. sentenze n.

192/2012, n. 184/2016, n. 228/2017 e n. 274/2017; Corte dei conti, SS.RR. in spec. comp. n. 4/2020/EL).

1.2. In ordine alla disciplina sostanziale di riferimento, i novellati artt. 81 e 97 Cost. ha stabilito la necessità che tutti i bilanci pubblici siano regolati dalla legge statale *ex art. 117, comma 2, lett. e) Cost. (diritto del bilancio)*. Per assicurare l'effettività del diritto del bilancio, la Costituzione ha riservato alla Corte dei conti, quale "organo di garanzia", una «*funzione di controllo-garanzia, a esito dicotomico [...] cui accede l'eventuale impugnativa, in vista dell'obiettivo di assicurare la conformità dei fatti di gestione [...] ai principi della legalità costituzionale in tema di finanza pubblica*» (C. cost. sent. n. 184/2022). L'interazione del nuovo art. 81 con i pregressi artt. 100 e 103 Cost., ha comportato che alla Corte dei conti siano affidati i controlli successivi sul bilancio, secondo i parametri legittimità-regolarità stabiliti ai sensi dell'art. 81, comma 6, Cost. e dell'art. 5, comma 1, lett. a), l. cost. n. 1/2012. In quest'ottica, l'art. 20, comma 2, della l. n. 243/2012, affida alla Corte dei conti tali controlli, con le "modalità" (casi di attivazione del controllo sui saldi) e le "forme" (garanzie) stabilite dalla legge. Tale sistema di controlli si articola secondo "modalità" che interessano l'intero ciclo di bilancio degli enti territoriali e locali, che, in considerazione della natura giudiziaria dell'organo (art. 101, 108 e 111 Cost.), ha integrato in forme giurisdizionali. Tali forme e modalità generano un "sistema giustiziale" che ha lo scopo di garantire, nel corso di un unitario procedimento di controllo, la difesa effettiva con contraddittorio pieno e la possibile tutela impugnatoria (art. 11 Codice di giustizia contabile).

1.3. Le forme dell'unico grado contemplate dal citato Codice di giustizia contabile realizzano un procedimento integrato, articolato in una fase di "controllo officioso" ed una di "impugnativa" ad iniziativa di parte; l'intero procedimento deve essere rispettoso dei principi del giusto processo (cfr. C. Cost. sent. 18/2019, C. Cost. sent. n. 184/2022 e l'ormai consolidata giurisprudenza contabile, fra cui, *ex multis* Sez. riun. in spec. comp. sentt. n. 9, 10 e 20/2021, ordd. nn. 5 e 6/2021 nonché ordd. nn. n. 1, 7, 8, 9/2021). In entrambe le fasi, l'oggetto sostanziale del giudizio è il risultato di amministrazione e la sostenibilità dell'equilibrio di bilancio. Il *thema decidendum* è stabilito dalla relazione di deferimento del magistrato istruttore; al giudizio partecipano i soggetti che sono previsti come parti necessarie dalla "modalità" di controllo stabilite dal legislatore, nel rispetto del principio di tipicità processuale e del giusto processo di cui esso è espressione. Per contro, nella fase eventuale e impugnatoria, si applicano le specifiche norme del codice di giustizia contabile espressamente richiamate (artt. 11, 123-129 e 172-176 c.g.c.).

1.4. Nell'esercizio di tale controllo, la Sezione, qualora rilevi gravi irregolarità, ha il potere, in base all'articolo 148-bis del Tuel, di adottare pronunce di accertamento che fissano l'obbligo, per gli enti, di adottare idonei provvedimenti volti a ripristinare i necessari equilibri di bilancio. In assenza di tali interventi correttivi e ove verifichi il perdurare del pregiudizio per gli equilibri di bilancio, la Sezione può disporre il blocco della spesa dell'ente inadempiente, ovvero avviare la c.d. procedura di dissesto guidato (art. 6, comma 2, del d.lgs. n. 149 del 2011). Qualora, invece, le irregolarità esaminate dalla Sezione regionale non siano tali da rendere necessario il ricorso a questi strumenti, il controllo finanziario è, comunque, funzionale a segnalare agli enti problematiche contabili, soprattutto se accompagnate da sintomi di irregolarità o da difficoltà gestionali, al fine di prevenire l'insorgenza di situazioni di squilibrio idonee a pregiudicarne, in chiave prospettica, la sana gestione finanziaria.

1.5. Con deliberazione n. 68/2019/VSGF sono stati analizzati da questa Sezione i rendiconti 2015, 2016 e 2017, mentre con pronuncia n. 74/2021/PRSE è stato esaminato il rendiconto 2018.

Provvedimenti adottati dall'Ente a seguito dell'approvazione del rendiconto 2020

2. In via preliminare, è necessario ricordare come l'Ente, a seguito dell'approvazione del rendiconto di gestione 2020, con delibera di Consiglio comunale n. 44 del 30 luglio 2021, ha dichiarato il dissesto finanziario.

L'Organo di revisione, in calce al questionario al rendiconto 2020, ha evidenziato che *"Il Comune di Guardiagrele con delibera di C.C. 30.07.2021 n. 44 ha dichiarato il dissesto finanziario per il verificarsi delle condizioni di cui all'art. 246 del TUEL. Nello specifico l'elevato disavanzo verificatosi nell'esercizio 2020 è risultato impossibile da coprire nei modi ordinari (art. 188 del TUEL) senza andare a tagliare la spesa destinata all'espletamento dei servizi indispensabili e un piano di rientro risulta non sostenibile. Inoltre diverse irregolarità contabili riscontrate come la presenza di debiti fuori bilancio hanno rappresentato ulteriori cause che hanno portato alla dichiarazione di dissesto"*.

2.1. Le criticità emerse in fase di predisposizione del rendiconto 2020 sono state segnalate dal Responsabile del servizio finanziario, tramite specifica e dettagliata relazione dalla quale si evidenziano i fattori di squilibrio di seguito indicati:

- sovrastima dell'accertamento dell'addizionale IRPEF, che nel periodo 2015 - 2019 presenta il valore di euro 1.010.000, in aumento non giustificato rispetto agli esercizi precedenti (l'Ente aveva realizzato l'ultimo aumento di aliquota con deliberazione di Consiglio comunale n. 13 del 29 giugno 2012). Tale importo è incongruente rispetto agli incassi registrati nel corso degli anni *"... e con le previsioni riportate sul portale del federalismo fiscale, in base alle quali con un'aliquota del 0,8% si ottiene un gettito che va da un minimo di € 712.284,00 ad un massimo di € 870.570,00 ..."*;

- presenza di accertamenti assunti senza gli elementi costitutivi previsti dall'articolo 179 del Tuel. Viene rappresentato che: *“particolare menzione merita l'accertamento n. 213 del 31/12/2019 assunto sul capitolo 250/30. Tale accertamento, a differenza degli altri, risulta collegato alla determina n. 1500 del 23/12/2019 con oggetto ADS n. 13 MARRUCINO: ULTERIORE ACCERTAMENTO DI ENTRATA (...) la quale è priva del requisito della motivazione e non permette di individuare le ragioni del credito, il titolo giuridico e il soggetto debitore”*;
- mancato conseguimento degli equilibri di bilancio;
- Fondo crediti di dubbia esigibilità calcolato in modo non congruo, in quanto: *“nei rendiconti 2018 e 2019, (...) nel calcolo del FCDE non sono stati inclusi tutti i capitoli del Titolo I e III e, soprattutto si è fatto ricorso, per alcuni capitoli, al tipo di calcolo «Manuale». Il tipo di calcolo «Manuale» che permette di inserire manualmente un valore del FCDE diverso da quello ottenuto applicando i metodi previsti dai principi contabili. Questa modalità di calcolo ha portato a determinare un FCDE da iscrivere tra la parte accantonata dell'avanzo 2018 e 2019 pari, rispettivamente a € 320.177,31 e € 347.339,92”*. Tale calcolo descritto come «Manuale» ha influito, in particolar modo, sui capitoli n. 105 (TARI) e n. 510 (fitti attivi) con differenze tra il calcolo ordinario e quello, rettificato, effettuato nell'anno 2019, rispettivamente pari ad euro 429.561 e ad euro 40.000. Inoltre, risulta assente dal calcolo del fondo, nonostante siano presenti riscossioni prossime allo zero, il capitolo 459/3 denominato *“accertamenti e ruoli coattivi per sanzione codice della strada anni pregressi”*;
- debiti fuori bilancio insorti nell'esercizio 2019 e 2020 conosciuti dopo la stesura del Conto del bilancio 2020;
- squilibrio di cassa e di bilancio;
- irregolarità contabili nella determinazione del risultato di amministrazione dell'esercizio 2018. Al riguardo è stato evidenziato che: *“al termine dell'esercizio 2018 il Capitolo d'entrata 248 art. 8 – EAS CONTRIBUTI REG.LE PER FONDO SPESA SOCIO SANITARIA CAP. U. 3154/8 ha registrato un accertamento a competenza per € 484.300,00 e un incassato di pari importo (...). Il corrispondente capitolo d'uscita 3154 art. 8 – EAS TRASFERIMENTO A COMUNI PER FONDO SPESA SOCIO SANITARIA CAP 245/8 – ha registrato un impegnato a competenza per € 214.334,00 e un pagato di pari importo. Dato il vincolo di destinazione del contributo regionale, il quale è finalizzato alla spesa sociosanitaria è evidente che la differenza tra accertato e corrispondente economia di spesa pari a € 269.966,00 costituisce parte vincolata del risultato di amministrazione derivanti da trasferimenti erogati a favore dell'ente per specifica destinazione”*.

Il Responsabile conclude considerando che *“visto l'enorme mole di residui insussistenti accumulati negli anni, il FCDE sottostimato, l'irregolarità nella determinazione del risultato di amministrazione 2018 e la presenza di debiti fuori bilancio si può affermare che il bilancio del Comune di Guardiafrele*

degli ultimi esercizi sono inattendibili e non veritieri (nel senso di mancato rispetto dei principi contabili dell'attendibilità e veridicità) e che tali operazioni hanno dissimulato il disavanzo di amministrazione. Il disavanzo registrato nell'esercizio 2020 è frutto, principalmente, dello squilibrio complessivo del bilancio (voce W3 del prospetto), dell'eliminazione dei residui attivi insussistenti accumulatisi negli anni, del calcolo del FCDE in modo congruo e della costituzione del fondo a garanzia di debiti fuori bilancio, pertanto è da imputare alla gestione degli ultimi esercizi. Dato l'ammontare del disavanzo impossibile da ripianare nelle forme previste dall'art. 188 del TUEL la presenza di debiti fuori bilancio e le gravi irregolarità emerse, si propone quale procedura di risoluzione della situazione di crisi la dichiarazione del dissesto finanziario ai sensi dell'art. 246 del TUEL".

2.2. Con decreto del Presidente della Repubblica del 17 settembre 2021, ai sensi dell'articolo 252 del Tuel, è stata nominata la commissione straordinaria di liquidazione.

In data 4 ottobre 2021, con delibera n. 1, la suddetta commissione si è insediata, contestualmente è stato approvato *"l'avviso (...) relativo all'avvio della procedura di rilevazione della massa passiva dell'ente locale in modo tale che chiunque ritenga di averne diritto possa presentare, entro il termine perentorio di 60 (sessanta) giorni dalla pubblicazione dell'avviso stesso, domanda alla Commissione Straordinario di Liquidazione, in carta libera, corredata da idonea documentazione, intesa a dimostrare la sussistenza del debito dell'ente, l'importo ed eventuali cause di prelazione, per l'inserimento nel piano di rilevazione"*.

Ulteriormente è stato richiesto al Comune *"l'anticipo delle somme necessarie per le incombenze che saranno successivamente conguagliate"* nonché di provvedere *"ad accertare e riversare all'O.S.L. le somme incassate, a valere sulla gestione dei residui attivi, dal giorno successivo alla dichiarazione di dissesto nonché di stabilire ed approvare il fondo di cassa risultante presso la Tesoreria comunale al 31 dicembre dell'anno precedente l'ipotesi di bilancio stabilmente riequilibrato, da versare sul conto corrente della gestione della liquidazione, il cui servizio sarà disciplinato da apposita convenzione, da stipulare nel rispetto delle disposizioni vigenti sulla tesoreria unica"*.

2.3. Con riscontro istruttorio è stato comunicato che: *"Avverso la dichiarazione di dissesto è stato presentato ricorso al T.A.R. Abruzzo – sez. di Pescara. Il giorno 11 novembre u.s. il tribunale adito ha respinto la richiesta di sospensiva e fissata l'udienza di merito per il prossimo 8 luglio"*.

2.4. Il Tribunale Amministrativo Regionale per l'Abruzzo, sezione staccata di Pescara, sezione prima, con sentenza n. 325/2022, pubblicata in data 29 luglio 2022, ha accolto il ricorso nella sola parte in cui *"lamenta il difetto di motivazione negli atti impugnati circa l'impercorribilità della procedura di riequilibrio finanziario di cui all'art. 243 bis del d.lgs. n. 267/2000, quale misura speciale e straordinaria, attivabile quando, da un lato, non ci sono risorse sufficienti a ripristinare gli equilibri nei modi e nei tempi degli artt. 193 e 194 del TUEL, e, dall'altro, ci sono ragionevoli margini di recupero entro un orizzonte temporale allargato ... In ogni caso, come correttamente evidenziato il ricorso, il*

sistema normativo di contenimento della crisi in base è impostato al principio della proporzionalità, di precauzione e di graduazione degli strumenti di risoluzione al fine di ampliare le possibilità per gli Enti locali di correggere gli squilibri finanziari ed evitare le conseguenze negative del dissesto che si appalesa quale *extrema ratio*.

Proprio in tale ottica sono stati introdotti il dissesto guidato e il c.d. *pre-dissesto*.

In particolare con il d.l. 174/2012 sono stati introdotti gli artt. 243-bis e seguenti del d.lgs. n.267 con la previsione della procedura di riequilibrio finanziario pluriennale (c.d. *pre-dissesto*) dei Comuni e delle Province che versano in una situazione di squilibrio strutturale del bilancio, in grado di provocare la situazione di dissesto, che opera laddove non siano sufficienti le misure di cui agli articoli 193 e 194 del Tuel 267/2000 e qualora vi sia la possibilità di accedere alla suddetta disciplina per il superamento delle condizioni di squilibrio rilevate. Deve trattarsi di una patologia grave, quale l'accertata insufficienza delle previste entrate inidonee a finanziare le spese impegnate e da impegnare per la competenza della gestione, oppure uno squilibrio che deriva da un accertamento di un avanzo contabile di amministrazione sovrastimato o di una sottostima del disavanzo.

La procedura di riequilibrio finanziario (c.d. "*pre-dissesto*", art. 243-bis e ss. Tuel), così come la procedura di dissesto (art. 246 e ss.), viene intrapresa dagli enti che presentano uno squilibrio che non può essere rimediato con i mezzi, i tempi e le procedure previste dagli artt. 193, 194 e 188 d.lgs. n. 267/2000, ossia, in presenza di uno "*stato*" di dissesto (art. 244 d.lgs. 267 cit.)

Come emerge sovrapponendo l'art. 243-bis co. 1 e l'art. 244 cit., il presupposto condiviso di entrambe le procedure consiste nell'impossibilità di ripianare "*validamente*" lo squilibrio evidenziatosi con le modalità di cui agli articoli 193 e 194 cit. ed entro il fisiologico arco temporale del bilancio di previsione (art. 162 d.lgs. cit.), con una manovra correttiva ("*piano di rientro*") di durata triennale ed in ogni caso non oltre la durata della consiliatura (art. 188 co. 1).

La procedura di riequilibrio finanziario pluriennale o *pre-dissesto*, non concorsuale che prevede l'integrale copertura del debito pregresso a carico del bilancio dell'Ente locale e senza separazione del bilancio, oltre alla regolare approvazione del bilancio di previsione e dell'ultimo rendiconto nei termini di legge, presuppone lo "*stato*" di insolvenza giuridico-finanziaria. Il ricorso a tale misura è tuttavia ammesso solo nel caso in cui le esigenze di illiquidità, unitamente alla complessiva massa passiva da ripianare, non compromettano la continuità amministrativa nello svolgimento delle funzioni e dei servizi indispensabili e, nel contempo, lo squilibrio finanziario e la massa passiva siano ripianabili, ragionevolmente, nell'orizzonte temporale determinato in base ai criteri dell'articolo 243-bis, comma 6, del d.lgs n.267 cit.".

Ulteriormente si rappresenta nella sentenza che: "*Sul piano procedurale, il piano di riequilibrio finanziario pluriennale è misura meno gravosa del dissesto in situazioni di grave crisi finanziaria*

laddove permette di non rompere l'unità del bilancio e di favorire il recupero dell'Amministrazione rispetto alla comunità amministrata.

Il dissesto rimane la misura ultima e residuale, tant'è che è prevista l'immissione automatica nella stessa nei casi di "fallimento" della procedura di riequilibrio, ai sensi dell'art. 243-quater del Tuel 267/2000, rimanendo il parametro procedurale a garanzia della serietà del percorso di rientro e riequilibrio, e non una sanzione".

Pertanto, in conclusione e tenuto conto delle premesse effettuate, il Giudice amministrativo ha rilevato che: *"negli atti impugnati non è rinvenibile una motivazione circostanziata da cui evincere le concrete ragioni poste a base della scelta di optare per il dissesto senza ritenere esperibile la procedura di cui all'art. 243 bis cit. dal momento che le asserzioni ostative contenute negli atti impugnati risultano meramente assertive e non danno conto dell'impraticabilità di tale soluzione alternativa nell'arco temporale riconosciuto dal legislatore e tenuto conto delle provvidenze costituite tra l'altro dalla possibilità di accedere al Fondo di rotazione previsto dalla normativa di settore. Una siffatta motivazione rafforzata deve ritenersi al più esigibile anche tenuto conto che il Comune di Guardiafredda, come ricavabile in atti, non è risultato strutturalmente deficitario non avendo riportato alcuno dei parametri di allarme di cui all'art. 242 del d.lgs. n. 267/2002 e che, alla dichiarazione di dissesto, non si è accompagnato un riconoscimento di debiti fuori bilancio se non limitato a fatture dell'ultimo esercizio e censite in data successiva alla dichiarazione di dissesto oggetto di gravame.*

Inoltre la dichiarazione di dissesto risulta genericamente motivata in relazione alla prima ipotesi di cui all'art. 244 cit. ossia per la dichiarata impossibilità dell'ente di garantire l'assolvimento delle funzioni e dei servizi indispensabili ma non sono state adeguatamente esternate le ragioni per cui non sarebbe stato possibile recuperare lo stato di disavanzo attraverso le provvidenze previste e disciplinate dall'art. 243 bis cit.

Il ricorso pertanto merita accoglimento ai soli fini del riesame della motivazione relativa al mancato ricorso al piano di riequilibrio finanziario di cui all'art. 243 bis del d.lgs. n. 267/2000".

2.5. Invece di esperire i rimedi previsti avverso la predetta pronuncia, che appare viziata, alla luce dei principi sopra esposti, da un palese difetto di giurisdizione - rientrando nel sindacato del Giudice amministrativo esclusivamente il «verificare se le doglianze prospettate nel ricorso concernono la materia della contabilità pubblica, rientrante nella giurisdizione esclusiva di questa Corte, o attengono a vizi propri ed autonomi del provvedimento impugnato, che in questa eventualità andrà riesame depurato dalle eventuali illegittimità procedurali» (Corte conti SS.RR in spec. comp. n. 32/2020; Tar Lombardia, sentenza n. 1088/2022) - l'Ente, con delibera di Consiglio comunale n. 39 del 27 ottobre 2022, ha ritenuto di provvedere al riesame dell'atto n. 44 del 30 luglio 2021. Nel percorso motivazionale della nuova delibera consiliare si rappresenta che: *"Non vi sono risorse sufficienti a ripristinare gli equilibri nei modi e nei tempi degli artt. 193 e 194 e 188 del TUEL e*

dunque sussiste l'impossibilità di ripianare validamente lo squilibrio di - € 3.390.015,81 con le modalità di cui agli articoli 193 e 194 cit. ed entro il fisiologico arco temporale del bilancio di previsione (art. 162 d.lgs. cit.), con una manovra correttiva di durata triennale ed in ogni caso non oltre la durata della consiliatura (art. 188 co. 1), precisamente, la quota annuale di € 1.130.005,27 non può essere sostenuta economicamente dall'ente per i seguenti motivi:

- L'ente ha approvato il Bilancio di Previsione 2021/2023 con delibera Consiglio Comunale 17 maggio 2021 n. 20 e pur volendo far ricorso alla deroga circa il termine per l'approvazione delle aliquote concesso dall'art. 188 del D.Lgs 267/2000 non è possibile dare completa copertura al disavanzo in quanto: l'addizionale comunale IRPEF è stabilita nella misura massima (0,8%) dall'anno 2012, la Ta.Ri. assicura la completa copertura del Piano Finanziario, e le aliquote I.M.U., fissate in via ordinaria al 10,6%, possono essere modificate solamente per le aree fabbricabili e gli immobili di categoria C e D con un gettito stimato aggiuntivo pari a € 180.000,00, così come si desume dalle stime ufficiali di riferimento del portale del "federalismo fiscale";

- Giova ricordare che ai fini del rientro del disavanzo accertato richiamato in premessa, non è possibile far ricorso all'utilizzo dei proventi da alienazioni di beni immobili in quanto gli stessi possono essere utilizzati per ripianare squilibrio in conto capitale, come definito dall'art. 188 Tuel, mentre lo squilibrio del Comune di Guardiagrele è ascrivibile alla parte corrente;

- Allo stesso tempo, le entrate correnti derivanti dagli accertamenti per il recupero dell'evasione tributaria sono da considerarsi non ricorrenti, come definito dall'all. 7 del d.lgs. n. 118/11, né certe, quindi assolutamente non idonee ad essere utilizzate ai fini strutturali per il piano di rientro. Infatti, la natura aleatoria dello strumento accertativo mal si concilia con un piano di rientro nonché con la necessità di avere entrate certe annue iscritte in bilancio;

- Con delibera di C.C. n. 20 del 17/05/2021, la spesa corrente è già stata ridotta in quanto le entrate da addizionale IRPEF, sovrastimate nelle annualità precedenti senza alcun fondamento contabile, sono state ridotte ed allineate rispetto alle stime del portale del "federalismo fiscale", tenuto conto anche degli incassi delle annualità precedenti".

Ulteriormente è stato rilevato, nella predetta deliberazione comunale, che "Per quanto sopra esposto e analizzando il bilancio di previsione 2021/2023 - annualità 2021, a cui andrebbe applicato il disavanzo per la prima annualità pari a € 1.130.005,27, è emerso che la spesa per servizi indispensabili, prevista per legge e vincolata, ammonta a € 8.445.349,15 mentre la spesa per i servizi non indispensabili che può essere oggetto di riduzione ammonta a € 63.754,62" per cui "Tale riduzione appena citata, sommata alla maggiore entrata di euro 180.000,00 (maggiore gettito IMU), determina un totale di euro 243.754,62 che copre solamente il 21,57% della quota annua del disavanzo sopra richiamata" cosicché "(...) la somma necessaria per coprire la rimanente quota annuale di disavanzo è di € 886.250,65 e che nel triennio di riferimento non sono individuabili, al momento, ulteriori risorse in entrata avente

carattere strutturale, ovvero applicare un ulteriore taglio della spesa corrente, senza ledere quella per servizi indispensabili, per tutte le motivazioni fin qui date non è possibile ottemperare al ripiano del disavanzo con i metodi ordinari (art. 188 TUEL)”.

In merito all’eventuale adottabilità di un piano di riequilibrio finanziario pluriennale, nella suddetta delibera di Consiglio comunale n. 39 del 27 ottobre 2022, viene evidenziato che:

“- la durata di un ipotetico piano di riequilibrio finanziario pluriennale è data dal rapporto tra passività da ripianare e impegni del Titolo I della spesa (art. 243-bis, comma 5-bis) dell’ultimo rendiconto approvato. Il Comune di Guardiaagrele, in base al rendiconto 2020, presenta passività pari a euro - 3.390.015,81 e impegni di competenza del Titolo I pari a euro 8.351.778,15 generando un rapporto percentuale al 40,59% che lo colloca nella fascia compresa tra il 20 e il 60% con una durata massima, per il piano di riequilibrio finanziario pluriennale di 10 anni;

- il disavanzo da ripianare come da rendiconto 2020 è pari a € - 3.390.015,81, a cui vanno aggiunti:

- debiti di fuori bilancio conosciuti al momento dell’approvazione del rendiconto 2020 pari a € 105.000,00, come da verbale agli atti del revisore dei conti,*
- fondo accantonamento per spese potenziali e non prevedibili (a titolo di mero esempio non esaustivo: spese legali, contenziosi, risarcimenti e altri oneri passivi non conosciuti) per l’intera durata del piano quantificabili in euro 250.000,00 e pari a € 25.000,00 annui.*

- Per quanto sopra il totale complessivo dell’ipotetico piano di riequilibrio finanziario pluriennale ammonta a complessivi € 3.745.015,81 sviluppando una rata annua di ripiano pari a € 374.501,58”.

Contestualmente sempre nella stessa delibera n. 39 del 2022 è stato rilevato che: *“i maggiori introiti IMU di € 180.000,00 che, sommati al risparmio delle spese per servizi non indispensabili, per € 63.754,62, determinano un importo di € 243.754,62: siffatto importo, coprendo solo il 65,09% della quota annua del disavanzo, risulterebbe insufficiente a dare copertura totale alla quota del piano di riequilibrio finanziario pluriennale pari a € 374.501,58. Ne deriva che non è possibile applicare al bilancio di previsione 2021/2023 – annualità 2021 l’ipotetica quota di ripiano del disavanzo ex art. 243-bis del Tuel e, quindi, la procedura del riequilibrio pluriennale risulta non attuabile”.*

Per il mancato ricorso a tale procedura è stato, inoltre, evidenziato che:

“- ai fini della predisposizione del piano di riequilibrio finanziario, non è possibile far ricorso all’utilizzo dei proventi da alienazioni di beni immobili in quanto gli stessi possono essere utilizzati per ripianare squilibri in conto capitale, come definito dall’art. 188 Tuel, mentre lo squilibrio del Comune di Guardiaagrele è ascrivibile alla parte corrente;

- le entrate correnti derivanti dagli accertamenti per il recupero dell’evasione tributaria sono da considerarsi non ricorrenti, come definito dall’all. 7 del d.lgs. n. 118/11, né certe, quindi assolutamente non idonee ad essere utilizzate ai fini strutturali per il piano di rientro. Infatti, la natura aleatoria dello

strumento accertativo mal si concilia con un piano di rientro nonché con la necessità di avere entrate certe annue iscritte in bilancio;

- per la durata decennale del piano di riequilibrio finanziario non sono individuabili, al momento, ulteriori risorse in entrata avente carattere strutturale”.

Parimenti, è stato valutato che: *“In osservanza dell’art. 243-bis, comma 8, lett. g), le risorse provenienti dal Fondo di rotazione sono destinate, come riportato dall’art. 243-sexies del D.Lgs 267/2000, esclusivamente al pagamento dei debiti fuori bilancio presenti nel piano di riequilibrio finanziario pluriennale e non per il ripiano del disavanzo di amministrazione, trattandosi di una mera anticipazione di liquidità”.*

Pertanto, è stato deliberato:

“1) Di approvare il riesame della deliberazione C.C. n. 44 del 30.7.2021, pubblicata il 3.8.2021, ad oggetto “Dichiarazione di dissesto finanziario ai sensi dell’art. 246, D. Lgs. 267/2020”, e degli atti ad essa presupposti e propedeutici, di cui in motivazione.

2) Di convalidare:

- la deliberazione C.C. n. 44 del 30.7.2021, pubblicata il 3.8.2021, ad oggetto “Dichiarazione di dissesto finanziario ai sensi dell’art. 246, D. Lgs. 267/2020”; e C.C. n. 43 del 30.7.2021, pubblicata il 3.8.2021, “Approvazione del rendiconto della gestione anno 2020 ai sensi dell’art. 227, comma 2, D. Lgs. 267/2000 e dell’art. 18, comma 1, lett. B), D. Lgs. 118/2011” e tutti gli atti ed i provvedimenti ad essa presupposti e oggetto del ricorso TAR Abruzzo Pescara n. 369/2021, anche ai fini dell’integrazione della motivazione degli stessi, nei termini di cui sopra e con effetto ex tunc”.

Equilibri di bilancio

3. Con riferimento al rendiconto 2019, il decreto 1° agosto 2019, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale – Serie Generale – n. 196 del 22 agosto 2019, ha individuato i tre saldi che consentono di determinare gradualmente l’equilibrio di bilancio a consuntivo, ovvero:

- W1 Risultato di competenza
- W2 Equilibrio di bilancio
- W3 Equilibrio complessivo

Tali valori W1, W2 e W3 sono la somma tra le componenti di parte corrente (O1, O2 e O3) e quelle di parte capitale (Z1, Z2 e Z3).

La Commissione ARCONET, nella riunione dell’11 dicembre 2019 ha precisato che il Risultato di competenza (W1) e l’Equilibrio di bilancio (W2) sono indicatori che rappresentano gli equilibri che dipendono dalla gestione del bilancio, mentre l’Equilibrio complessivo (W3) svolge la funzione di rappresentare gli effetti della gestione complessiva dell’esercizio e la relazione con il risultato di amministrazione.

Pertanto, fermo restando l'obbligo di conseguire un Risultato di competenza (W1) non negativo, ai fini della verifica del rispetto degli equilibri di cui al comma 821 dell'articolo 1 della legge n. 145 del 2018, gli enti devono tendere al rispetto dell'Equilibrio di bilancio (W2), che rappresenta l'effettiva capacità dell'ente di garantire, a consuntivo, la copertura integrale degli impegni, del ripiano del disavanzo, dei vincoli di destinazione e degli accantonamenti di bilancio.

La verifica degli equilibri, che per l'esercizio 2019 è effettuata a titolo conoscitivo, è rappresentata, sinteticamente, nella tabella che segue.

Tabella n. 1 - Equilibrio complessivo. Esercizio 2019

	Parte corrente (O)	Parte capitale (Z)	TOTALE (W= O+Z)
Risultato di competenza W1 (O1 + Z1)	75.093	-	75.093
Risorse accantonate stanziare nel bilancio d'esercizio	73.163	-	73.163
Risorse vincolate nel bilancio	-	-	-
Equilibrio di bilancio W2 (O2 + Z2)	1.930	-	1.930
Variazione accantonamenti effettuati in sede di rendiconto (-)	-	-	-
Equilibrio complessivo W3 (O3 + Z3)	1.930	-	1.930

Fonte: Elaborazione della Sezione su relazioni dell'Organo di revisione e dati estrapolati da BDAP.

Nella gestione corrente, l'Ente riesce ad ottenere un valore positivo dei saldi O1, O2 e O3.

Ciò premesso non si può non evidenziare il differenziale negativo tra le entrate (titoli 1, 2 e 3) e le spese (titoli 1 e 4) per euro 316.521 a cui va aggiunto il saldo positivo nella gestione del fondo pluriennale vincolato per euro 1.000.

Pertanto, l'ottenimento di un valore positivo di O1 è dato esclusivamente dal sostanzioso utilizzo di avanzo di amministrazione per euro 390.613.

Contestualmente, l'Ente ottiene un saldo pari a zero dei parametri Z1, Z2 e Z3.

In sostanza i risultati della gestione di parte corrente determinano i valori degli equilibri generali.

Per quanto concerne l'esercizio 2020 la situazione degli equilibri è riportata nella seguente tabella.

Tabella n. 2 - Equilibrio complessivo. Esercizio 2020

	Parte corrente (O)	Parte capitale (Z)	TOTALE (W= O+Z)
Risultato di competenza W1 (O1 + Z1)	-28.178	2.434.690	2.406.512
Risorse accantonate stanziare nel bilancio d'esercizio	291.830	-	291.830

Risorse vincolate nel bilancio	-	2.489.850	2.489.850
Equilibrio di bilancio W2 (O2 + Z2)	-320.007	-55.160	-375.167
Variazione accantonamenti effettuati in sede di rendiconto (-)	666.697	-	666.697
Equilibrio complessivo W3 (O3 + Z3)	-986.705	-55.160	-1.041.864

Fonte: Elaborazione della Sezione su relazioni dell'Organo di revisione e dati estrapolati da BDAP.

I risultati riportati nella precedente tabella mostrano una situazione di sostanziale squilibrio nelle tre componenti di parte corrente nonché in Z2 e Z3 per quanto concerne la parte capitale. L'Ente non riesce ad ottenere un saldo positivo dei parametri W2 e W3 che avevano valore conoscitivo esclusivamente nell'anno 2019.

Si verifica, pertanto, il mancato raggiungimento dell'equilibrio di bilancio in termini di W2 che secondo la Commissione ARCONET rappresenta un risultato che dipende dalla gestione di bilancio e a cui tutti gli Enti dovrebbero tendere, per garantire, a consuntivo, la copertura integrale degli impegni, del ripiano del disavanzo, dei vincoli di destinazione e degli accantonamenti di bilancio.

L'Organo di revisione, nella relazione al rendiconto 2020, ha evidenziato che: *“Si evince chiaramente che, pur se l'equilibrio W1 risulta essere positivo, i successivi equilibri W2 e W3 sono fortemente negativi. Sull'equilibrio W2 incide in maniera considerevole il vincolo per quanto concerne l'indebitamento che l'ente ha contratto nell'anno di competenza 2020 per 2.500.000,00 stipulando un mutuo con l'istituto di credito sportivo. La somma vincolata pari a € 2.489.849,60 corrisponde all'esatto importo incassato e non pagato nell'anno 2020.*

Inoltre l'equilibrio complessivo W3 viene fortemente compromesso per l'adeguamento puntuale del FCDE, dei fondi passività potenziali e fondo per il riconoscimento debiti fuori bilancio effettuato in sede di rendiconto 2020. Particolare attenzione riveste il lavoro effettuato, sempre in sede di rendiconto 2020 sulla costituzione del FCDE. Lo stesso è stato adeguato in maniera puntuale rispettando rigorosamente la normativa vigente in materia.

Da una comparazione tra le annualità 2020 e 2019, con riferimento a tabelle e calcoli effettuati in sede di rendiconto 2019, si evincono forti criticità circa l'esatta quantificazione del FCDE dell'anno 2019. Diversi capitoli del rendiconto 2019 presentano importi determinati con modalità di calcolo in maniera “manuale” e non secondo il dettato normativo. Resta da verificare il calcolo del FCDE relativo agli anni antecedenti al 2019”.

Circa la positività del parametro Z1 (pari ad euro 2.434.690) e di conseguenza di W1 (pari ad euro 2.406.512) non può non evidenziarsi che tale saldo è stato ottenuto grazie all'incasso del mutuo di euro 2.500.000, considerata la negatività del parametro O1.

In merito a quest'ultimo, pur rilevando tale valore negativo, si registra un leggero miglioramento rispetto al 2019, in quanto le entrate correnti danno copertura alle spese del

Titolo 1, ma non anche a quelle del Titolo 4 (saldo negativo di euro 30.643 a cui va aggiunto il saldo positivo nella gestione del fondo pluriennale vincolato per euro 2.466).

In sostanza, l'Ente ha gestito dei livelli di spesa che, a priori, non erano sostenibili viste le risorse accertate (tali analisi, inoltre, non tiene conto dell'effettivo incasso delle stesse), senza apportare le necessarie prudenziali modifiche nel corso dell'anno, alla luce dei risultati ottenuti nel 2019.

Ulteriormente, in merito agli equilibri di bilancio emerge dal questionario al rendiconto 2020 che:

- *“in caso di utilizzo di entrate Titoli IV, V e VI, l'attestazione di copertura [NON] contiene gli estremi delle determinazioni di accertamento delle relative entrate” in quanto “L'ente non inserisce tali indicazioni negli atti”;*
- *“Tra le partite di giro e servizi per conto terzi sono stati pagati servizi che in una corretta gestione contabile vanno pagati nel Titolo I della spesa” e che “L'equivalenza tra gli accertamenti e gli impegni è stato conseguito iscrivendo tra le entrate degli accertamenti fittizi al solo fine di conseguire il pareggio”. Da riscontro istruttorio emerge che: “gli accertamenti «fittizi» utilizzati per conseguire il pareggio sulle partite di giro, nell'anno 2020 ammontano a € 21.269,84. Sul titolo 7 della spesa sono state pagate spese relative alle consultazioni elettorali del settembre 2020 (spese postali e sanificazione seggi) e spese relative all'attività di recupero Ta.Ri. anni pregressi (uscita pareggiata con accertamenti «fittizi»)”.*

Tali aspetti, in particolare il secondo punto, consentono di far emergere, in modo ancora più marcato, una gestione delle scritture contabili non conformi ai principi vigenti con conseguenze sui residui generati e sul risultato di amministrazione registrato negli esercizi precedenti.

Risultato di amministrazione

4. Il risultato di amministrazione è accertato con l'approvazione del rendiconto dell'ultimo esercizio chiuso ed è pari al fondo di cassa aumentato dei residui attivi e diminuito dei residui passivi. Tale risultato va ridotto dalle risorse accertate che hanno finanziato spese impegnate con imputazione agli esercizi successivi, rappresentate dal fondo pluriennale vincolato suddiviso in spesa di parte corrente e in conto capitale.

L'importo finale è distinto in fondi liberi, fondi vincolati, fondi destinati agli investimenti e fondi accantonati.

Tabella n. 3 – Risultato e avanzo di amministrazione

	2019	2020
Risultato di amministrazione	947.833	855.749

Fondo crediti di dubbia esigibilità	347.340	1.169.067
Fondo perdite società partecipate	-	1.000
Fondo contenzioso	40.000	40.000
Fondo indennità di fine mandato del Sindaco	-	800
Accantonamento per passività potenziali	10.000	40.000
Fondo per debiti fuori bilancio da riconoscere	-	105.000
Vincoli derivanti dalla contrazione di mutui	-	2.489.850
Parte destinata agli investimenti	400.049	400.049
Avanzo di amministrazione	150.445	-3.390.16

Fonte: Elaborazione della Sezione sulle relazioni dell'Organo di revisione e sui dati estrapolati da BDAP.

In primo luogo, si evidenzia che il risultato di amministrazione 2020 è composto da una mole di residui attivi inferiore a quella dei residui passivi (rispettivamente euro 8.266.070 ed euro 8.943.388).

Il fondo pluriennale vincolato generato dalla gestione 2020 è pari ad euro 1.661.878, interamente di parte capitale.

Nell'esercizio 2019 i residui attivi erano stati pari ad euro 6.954.670, mentre quelli passivi pari ad euro 6.361.494 con un fondo pluriennale vincolato pari ad euro 493.372 di cui euro 2.466 di parte corrente ed euro 490.906 di parte capitale.

In fase di riaccertamento ordinario dei residui 2020, attività propedeutica all'approvazione del rendiconto 2020, sono stati eliminati residui attivi insussistenti per euro 2.640.069 a fronte di minori residui passivi per euro 142.298.

Si ricorda la evidente connessione fra la corretta esecuzione dell'operazione di riaccertamento dei residui, in particolare attivi, e la prevenzione di rischi per gli equilibri di bilancio. I residui attivi, unitamente alla cassa, costituiscono, infatti, la componente positiva del risultato d'amministrazione al 31 dicembre di ogni anno (art. 186 Tuel) che, se positivo, può essere utilizzato nel bilancio dell'esercizio successivo per dare copertura a spese predeterminate (art. 187 Tuel) nonché per ripianare eventuali, precedenti, disavanzi di amministrazione o di gestione (art. 193 Tuel). Nel caso in cui l'avanzo d'amministrazione sia composto da residui attivi non esistenti o di incerto realizzo, la copertura per le spese da ultimo elencate sarebbe solo fittizia, costituendo il presupposto per l'emersione successiva di tensioni o insufficienze di cassa.

Pertanto, tenuto conto dell'operazione di cancellazione di residui attivi in fase di predisposizione del rendiconto 2020, non si può non evidenziare come i precedenti rendiconti siano stati alterati dalla presenza di tali residui con ripercussioni sia in termini di avanzo

disponibile e sia di applicazione dello stesso negli esercizi successivi (cfr. paragrafo 3 sugli equilibri in merito all'ottenimento del valore positivo di O1 e conseguentemente di W1).

4.1. Dall'analisi del prospetto contabile "all. c) Fondo crediti di dubbia esigibilità" trasmesso alla Banca Dati Amministrazioni Pubbliche - BDAP, concernente la composizione dell'accantonamento al fondo 2020, emerge che il Comune:

- con riferimento al Titolo 1 *Entrate correnti di natura tributaria, contributiva e perequativa*, ha accantonato a FCDE (euro 924.893) una somma pari al 49,01 per cento dei residui mantenuti (euro 1.887.153 di cui euro 995.551 relativi alla competenza ed euro 891.602 relativi ad esercizi precedenti). Tale accantonamento si riferisce alla Tipologia 101 *Imposte tasse e proventi assimilati*;
- con riferimento al Titolo 3 *Entrate extratributarie*, ha accantonato a FCDE (euro 244.174) una somma pari al 60,13 per cento dei residui mantenuti (euro 406.053 di cui euro 149.577 relativi alla competenza ed euro 256.477 relativi ad esercizi precedenti). Nello specifico, è stata presa in considerazione la Tipologia 100 *Vendita di beni e servizi e proventi derivanti dalla gestione dei beni*, la Tipologia 200 *Proventi derivanti dall'attività di controllo e repressione delle irregolarità e degli illeciti* e la Tipologia 500 *Rimborsi e altre entrate correnti*. In tutte e tre le tipologie l'importo neutralizzato copre quasi integralmente i residui derivanti dalle annualità precedenti al 2020.

Il FCDE accantonato nel 2020 rappresenta il 14,14 per cento del totale dei residui attivi mantenuti nel conto del bilancio al 31 dicembre e il 50,98 per cento se consideriamo quelli dei Titoli 1 e 3.

L'Ente, nell'esercizio 2020, ha registrato un grado di riscossione della gestione di competenza dei Titoli 1 e 3, rispettivamente pari al 77,63 per cento e al 82,05 per cento ed uno a residui, rispettivamente pari al 23,19 per cento e al 21,27 per cento. I residui nei due suddetti titoli rappresentano il 27,74 per cento di quelli totali (e, quanto alla loro formazione il 50,06 per cento deriva dagli esercizi antecedenti al 2020).

I dati della riscossione del recupero dell'evasione tributaria del biennio hanno fatto registrare riscossioni per euro 158.114 a fronte di accertamenti per euro 371.376.

Dal questionario 2020, in merito alla gestione dell'IMU, emerge un'attività che produce in media circa il 57 per cento degli incassi rispetto alle somme notificate tramite avvisi di accertamento.

Conseguentemente, bassi tassi di riscossione determinano la necessità di un rilevante accantonamento al fondo crediti di dubbia esigibilità in sede di rendiconto e il "congelamento" di risorse da destinare alla copertura del rischio evasione.

L'Organo di revisione, in merito alla congruità del fondo crediti di dubbia esigibilità ha rilevato che: *“Lo stesso è stato adeguato in maniera puntuale rispettando rigorosamente la normativa vigente in materia. Da una comparazione tra le annualità 2020 e 2019, con riferimento a tabelle e calcoli effettuati in sede di rendiconto 2019, si evincono forti criticità circa l'esatta quantificazione del FCDE dell'anno 2019. Diversi capitoli del rendiconto 2019 presentano importi determinati con modalità di calcolo in maniera “manuale” e non secondo il dettato normativo. Resta da verificare il calcolo del FCDE relativo agli anni antecedenti al 2019”* (cfr. relazione al rendiconto 2020, pag. nn. 27 e 28). Inoltre, tramite il questionario al rendiconto 2020, ha attestato che *“L'Ente si è avvalso della facoltà di cui all'art. 107-bis, d.l. n. 18/2020, che consente di calcolare il fondo crediti di dubbia esigibilità delle entrate dei titoli 1 e 3, accantonato nel risultato di amministrazione o stanziato nel bilancio di previsione, calcolando la percentuale di riscossione del quinquennio precedente con i dati del 2019 in luogo di quelli del 2020”*.

La consistenza del fondo negli esercizi precedenti unita alla presenza di residui attivi inesigibili ha fatto venir meno lo scopo che il legislatore ha dato a tale elemento, ossia di un fondo che mira a garantire che gli accertamenti di entrate per le quali non vi è certezza in merito alla loro integrale riscuotibilità, siano parzialmente sterilizzati al fine di evitare un incremento non sostenibile dei margini di spesa, con ciò preservando l'equilibrio di bilancio e la sana e prudente gestione.

Conseguentemente, la mancata congruità del fondo crediti di dubbia esigibilità ha avuto ripercussioni sul risultato di amministrazione. Infatti, l'adeguata quantificazione è fondamentale per preservare la gestione da disavanzi occulti e da potenziali squilibri di competenza e di cassa che, come è facile constatare, sono emersi nel corso dell'anno 2020.

4.2. Fino all'esercizio 2020 non era stato previsto il fondo di indennità di fine mandato del Sindaco perché lo stesso *“vi ha rinunciato con apposita comunicazione all'Ufficio Finanziario dell'Ente”* (cfr. relazione al rendiconto 2019).

Nel rendiconto 2020 è presente anche un fondo per finanziare i debiti fuori bilancio in corso di riconoscimento per euro 105.000 relativi *“alla mancata copertura di spesa per l'esternalizzazione del servizio di pubblica illuminazione iniziato nell'agosto 2020”* (cfr. relazione al rendiconto 2020).

In merito al fondo perdite società partecipate, presente nel rendiconto 2020, si evince, dall'atto predisposto dall'Organo di revisione che: *“È stata accantonata la somma di euro 1.000,00 quale potenziale fondo per perdite risultanti dal bilancio d'esercizio delle aziende speciali, istituzioni ai sensi dell'art.1, comma 551 della legge 147/2013”*.

4.3. Dall'analisi delle risorse vincolate e del prospetto a/2, estrapolato da BDAP, emerge che, a seguito dell'emergenza pandemica da Covid - 19, l'Ente non ha vincolato risorse.

A seguito della trasmissione al MEF della certificazione delle spese sostenute (articolo 39, comma 3, del decreto - legge n. 104 del 2020) sono emerse le somme spese per l'esercizio delle funzioni fondamentali durante la fase emergenziale. Pertanto, l'eventuale importo residuo tra le somme trasferite e quelle spese deve trovare allocazione tra i vincoli risultanti dal prospetto di scomposizione del risultato di amministrazione.

Con nota istruttoria l'Ente ha, al riguardo, rappresentato che: *“nel corso dell'esercizio sono state ricevute le seguenti somme: € 269.430,72 quale fondo per l'esercizio delle funzioni fondamentali, € 26.045,00 quali ristori specifici di entrata e € 155.283,00 quali ristori specifici di spesa.*

Le spese ammontano: € 957,00 macroaggregato 101 – retribuzioni lorde, € 118.483,00 macroaggregato 103 – Acquisti di beni e servizi, € 151.011,00 macroaggregato 104 – Trasferimenti correnti, € 6.665,00 macroaggregato 202 – Beni materiali.

Come si evince dalla certificazione allegata (predisposta dal precedente responsabile del Servizio Finanziario) il saldo complessivo è pari a € -581.755,00, importo superiore ai fondi covid ricevuti pertanto non si è generato nessun avanzo di fondi covid”.

L'Organo di revisione, come riportato nella relazione al rendiconto, ha: *“verificato che l'ente ha correttamente contabilizzato e utilizzato le somme derivanti dai fondi Covid-19 per minori entrate e per maggiori spese, come riportati nel Decreto MEF 03.11.2020”* e che *“ha correttamente contabilizzato e utilizzato le somme derivanti dal Fondo Funzioni Fondamentali di cui art. 106 DL 34/2020 e art. 39 DL 104/2020”.*

Si raccomanda all'Ente un costante monitoraggio dell'utilizzo di tali risorse al fine di quantificare in modo puntuale le somme non spese ed oggetto di restituzione allo Stato.

Gestione di cassa

5. L'Ente presenta un fondo di cassa, nel biennio in esame, pari a:

- anno 2019: euro 848.030 con quota vincolata pari ad euro 1.715.713;
- anno 2020: euro 3.194.946 con quota vincolata pari ad euro 3.382.963.

Nei due esercizi in esame si rileva che la differenza di parte corrente ha fatto registrare saldi negativi rispettivamente per euro 33.755 nel 2019 e per euro 275.704 nel 2020 e l'incremento, nel biennio 2019 – 2020, è dovuto esclusivamente alla gestione di parte capitale (positiva per euro 2.648.045 su cui influiscono notevolmente l'assunzione e l'incasso del già citato mutuo per euro 2.500.000).

5.1. La cassa vincolata risulta non totalmente reintegrata alla fine dei due esercizi. Anche questo elemento denota come la gestione di parte corrente presenti delle difficoltà in termini di sostenibilità della spesa tanto da dover ricorrere alle risorse vincolate.

In merito, l'Organo di revisione, nella relazione al rendiconto 2020, ha sottolineato che: *“Nel prospetto (...) è stata rappresentata l'evoluzione della cassa vincolata del solo anno 2020 in quanto per*

le annualità 2018 e 2019 ci sono delle anomalie di quadratura e di riporti nell'analizzare la gestione della cassa vincolata dell'ente".

Ciò premesso, lo squilibrio di parte corrente in termini di mancata copertura della spesa corrente con le relative entrate, analizzata nel paragrafo 3, ha come conseguenza la consistente quota di cassa vincolata da dover reintegrare al 31 dicembre 2019 (euro 867.683).

La somma da reintegrare al 31 dicembre 2020, seppur minore (euro 188.017), resta comunque di importante rilievo alla luce dell'incasso del mutuo per euro 2.500.000.

5.2. Il Comune non ha usufruito delle anticipazioni di liquidità messe a disposizione nel corso degli ultimi anni ed in particolare di quella di cui ai commi 849 e seguenti dell'articolo 1 della legge n. 145 del 2018. Tale informazione è stata confermata dall'Ente con riscontro istruttorio stante l'incoerenza tra i dati contabili estrapolati da BDAP e la risposta fornita al questionario al rendiconto 2019.

Ulteriormente, è ricorso all'anticipazione di tesoreria, in entrambi gli esercizi, rispettivamente per euro 217.363 e per euro 305.941 con restituzione integrale delle somme al 31 dicembre di ogni anno.

5.3. In base alle informazioni fornite dall'Ente con riscontro istruttorio, l'indice di tempestività ha registrato un valore pari a 49,28 giorni nel 2019 e pari a 43,76 giorni nel 2020.

Tenuto conto dei valori registrati, si sollecita la necessità di ricondurre l'attività amministrativa entro i termini previsti dalla direttiva europea 2011/7/UE in materia di tempi di pagamento che richiede l'adozione di una "*cultura dei pagamenti rapidi*", con l'applicazione di tutte le azioni necessarie per rafforzare l'efficientamento dei propri uffici raccomandando l'efficacia di ogni modalità, quali la fatturazione elettronica o le modalità di pagamento automatizzate, al fine di completare in termini ordinari le procedure di pagamento.

L'Ente ha fornito lo *stock* del debito al 31 dicembre 2019 e 2020 pari, rispettivamente, ad euro 982.816 ed euro 819.973.

Tali informazioni risultano presenti in: "Amministrazione trasparente" nella sezione "pagamenti dell'amministrazione".

Riconoscimento di debiti fuori bilancio

6. Come attestato dall'Organo di revisione, nelle relazioni al rendiconto, l'Ente non ha riconosciuto debiti fuori bilancio nei periodi in esame.

Contestualmente, tale organo ha evidenziato che "*Dopo la chiusura dell'esercizio ed entro la data di formazione dello schema di rendiconto sono stati segnalati debiti fuori bilancio, in attesa di riconoscimento, per euro 105.000,00 con verbale del sottoscritto n. 1 del 08/04/2021 (acquisito al prot n. 7932 del 13/04/2021)*". (cfr. relazione al rendiconto 2020).

Questa situazione, come già analizzato nel paragrafo 4, è stata neutralizzata con l'accantonamento di uno specifico fondo nel risultato di amministrazione 2020.

Organismi partecipati

7. Si osserva, poi, che l'Ente ha provveduto alla trasmissione delle delibere di Consiglio comunale n. 47 del 29 dicembre 2020 e n. 62 del 23 dicembre 2021, relative alla ricognizione periodica delle partecipazioni pubbliche, rispettivamente al 31 dicembre 2019 e al 31 dicembre 2020, ex art. 20, decreto legislativo n. 175 del 2016, come modificato dal decreto legislativo n. 100 del 2017.

Si ricorda che l'atto di ricognizione, oltre che costituire un necessario adempimento, esprime con esaustività l'esercizio dei doveri del socio a norma del Codice civile e delle regole di buona amministrazione, come indicato nella deliberazione della Sezione delle autonomie n. 19 del 2017.

Le partecipazioni detenute dall'Ente sono le seguenti:

Tabella n. 4 - Partecipazioni

Partecipata	Quota di partecipazione
Eco.Lan. s.p.a.	6,38% - diretta
I.S.I. s.r.l.	1,20% - diretta
S.A.S.I. s.r.l.	1,20% - diretta
Farmacie Intercomunali ANXANUM s.p.a.	1,45% - diretta

Fonte: Deliberazione di Consiglio comunale n. 62 del 23 dicembre 2021.

Dall'analisi delle citate delibere emerge che, ad esclusione di I.S.I. s.r.l. in fase di liquidazione, è stato previsto il mantenimento senza misure di razionalizzazione.

Dalle informazioni in possesso di questa Sezione si evince che per ISI s.r.l. in liquidazione *“l'avv. (OMISSIS), liquidatore della società Infrastrutture per i Servizi idrici I.S.I. S.r.l.- in liquidazione, ha comunicato (...) che «L'assemblea dei soci della ISI Srl ha approvato il bilancio finale di liquidazione, riportato in allegato, nella seduta del 16/10/2020. Il Bilancio finale di liquidazione è stato depositato presso il Registro delle Imprese tenuto dalla CCIAA di Chieti in data 30/10/2020. La pratica è in corso di istruttoria. Decorsi 90 giorni dalla data di iscrizione del bilancio finale di liquidazione presso il Registro delle Imprese, la società, ai sensi degli articoli 2493 e 2495 C.C., potrà essere definitivamente cessata»”* e che dalla *“... visura camerale, agli atti di questo Ente, prot. n. 6908 del 13.12.2021, dalla quale risulta che la ISI S.r.l. è stata cancellata dal registro delle imprese in data 30.07.2021”* (cfr. deliberazione di questa Sezione n. 179/2022/PRSE).

7.1. In merito ai risultati prodotti dalle società, è stato accantonato, nel rendiconto 2020, l'importo di euro 1.000 a titolo di fondo perdite società partecipate *“quale potenziale fondo per*

perdite risultanti dal bilancio d'esercizio delle aziende speciali, istituzioni ai sensi dell'art.1, comma 551 della legge 147/2013" (cfr. relazione al rendiconto 2020).

Dall'analisi delle suddette deliberazioni non è stato possibile individuare la presenza di perdite di esercizio da parte delle società partecipate.

7.2. Dalla relazione al rendiconto 2020 emerge che è non stata effettuata la riconciliazione dei rapporti creditori e debitori tra l'Ente e gli organismi partecipati e nel questionario si specifica che *"tale prospetto non è stato predisposto per tutte le società rientranti nel perimetro di consolidamento"*.

Al riguardo, si rileva, inoltre, come l'evidenziata incertezza dei rapporti economico-finanziari tra l'Ente ed i suoi organismi partecipati si pone in contrasto con i principi di sana gestione sotto il profilo del rischio per gli equilibri di bilancio.

La Sezione richiama, quindi, il Comune a adottare, senza indugio, i provvedimenti necessari ai fini della riconciliazione delle partite debitorie e creditorie nei confronti degli organismi partecipati, e, nel frattempo, a disporre gli opportuni accantonamenti prudenziali.

La discrasia contabile, con l'andar del tempo, rischia infatti di determinare la formazione di debiti fuori bilancio e di potenziali rischi sugli equilibri finanziari dell'ente locale. È utile sottolineare che la normativa vigente in materia *"si pone l'obiettivo di arginare il disallineamento delle poste debitorie e creditorie che spesso si riscontra nei bilanci della partecipata e dell'ente pubblico socio. L'obiettivo, pertanto, è quello di offrire dati certi circa i rapporti finanziari tra l'ente pubblico e la partecipata e di stimolare, se necessario, processi di correzione di eventuali discordanze"* (cfr. Corte dei conti, Sezione di controllo per la Lombardia, deliberazione n. 479/2013).

Ulteriori profili di esame

8. Dall'esame congiunto del questionario e della relazione dell'Organo di revisione si rileva ulteriormente quanto segue.

8.1. Il Comune ha provveduto alla trasmissione dell'elenco delle spese di rappresentanza sostenute negli esercizi 2019 e 2020, così come stabilito dall'art. 16, comma 26, del decreto-legge n. 138 del 2011. Con riscontro istruttorio è stato rappresentato che non è stato adottato specifico regolamento in materia. Al riguardo questa Sezione ritiene opportuno che l'Ente adotti uno specifico regolamento, in quanto, tali spese non essendo direttamente collegate all'ordinaria attività gestionale dell'ente locale, possono sottrarre risorse diversamente destinabili a garantire migliori servizi al cittadino. L'adozione di un regolamento in materia, data la natura facoltativa e non necessaria delle spese di rappresentanza, da considerarsi recessive rispetto ad altre spese della pubblica amministrazione, permette, oltre all'osservanza dei principi di trasparenza e di imparzialità, una gestione amministrativa - contabile in linea

con le di norme adottate in precedenza, inserite nella più ampia programmazione dell'Ente, garantendo, l'efficacia dell'attività ordinaria e un costante monitoraggio del livello della spesa

8.2. Dalla verifica dei parametri deficitari si rileva che il parametro P7 (Debiti in corso di riconoscimento + Debiti riconosciuti e in corso di finanziamento) presenta un valore pari all'1,16 per cento, così come confermato in fase istruttoria dall'Ente, a fronte di un limite dello 0,60 per cento. Tale sfioramento deriva dal debito da riconoscere di euro 105.000, già trattato in precedenza e relativo "... al «project financing» della pubblica illuminazione avviato nell'anno 2020 senza la necessaria copertura finanziaria. Sull'esistenza di tale debito si è espresso l'organo di revisione con proprio parere ..." (cfr. riscontro istruttorio).

Inoltre, a conferma della difficoltà in termini di riscossione, si osserva che il parametro P2 (Incidenza degli incassi delle entrate proprie sulle previsioni definitive di parte corrente) presenta un valore pari al 23,16 per cento in prossimità del limite normativo del 22 per cento.

8.3. Nell'anno 2020 l'operazione di rinegoziazione dei mutui ha liberato risorse per euro 278.326, che sono stati destinati alla spesa corrente per euro 67.057 ed a quella in conto capitale per euro 211.269 (cfr. questionario al rendiconto 2020).

8.4. Relativamente alle percentuali di copertura dei costi dei servizi a domanda individuale, si verifica un saldo negativo proventi - costi per euro 122.007 nell'anno 2020 (cfr. riscontro istruttorio). Nello specifico, il servizio "impianti sportivi" presenta, nell'anno 2020, un saldo negativo per euro 61.139 (con nessuna riscossione). Tenuto conto delle difficoltà dell'Ente a reintegrare la quota vincolata del fondo di cassa, nelle more degli effetti dell'emergenza pandemica, si raccomanda di attivare politiche tariffarie comportanti maggiori entrate o, in alternativa, procedere ad una riduzione di costi dei servizi.

8.5. In base alle informazioni riportate sulla relazione al rendiconto, si rileva che, nell'esercizio 2019, l'importo della spesa di personale è vicino al limite imposto dalla vigente normativa (euro 1.836.756 con un vincolo di euro 1.853.838). Nel rendiconto 2020 si registra un importante decremento con un totale pari ad euro 1.519.136.

8.6. L'Ente, come già più volte sopra richiamato, contrae, nell'anno 2020, un mutuo con l'Istituto di credito sportivo per euro 2.500.000 per la realizzazione di una struttura polifunzionale in località Anello (cfr. informazione estrapolata da BDAP - allegato a/2).

Il livello di indebitamento si attesta al 5,27 per cento; pertanto, viene rispettato il limite stabilito dall'articolo 204 del Tuel. Si raccomanda un costante monitoraggio del rispetto di tale parametro di finanza pubblica anche per gli esercizi successivi alla luce del nuovo mutuo contratto nel 2020.

Andamenti della gestione attuale e possibili fattori di criticità/squilibrio

9. Le Sezioni Riunite in sede di controllo hanno avuto di recente modo di ribadire che: *“le relazioni, i rapporti e l’attività di controllo-monitoraggio, oltre a dover essere predisposti in tempi ravvicinati rispetto alle gestioni esaminate, debbono contenere valutazioni aggiornate, in modo da fornire una visione attualizzata delle gestioni esaminate. L’attività di controllo è intesa a pervenire a pronunce tempestive circa le irregolarità gestionali o deviazioni da obiettivi, procedure e tempi di attuazione degli interventi. In tal modo, le amministrazioni interessate sono poste in grado di assumere le iniziative necessarie a rimuovere con sollecitudine ... le patologie presenti e di addivenire ad una rapida ed efficace utilizzazione delle risorse stanziare”* (“Programmazione dei controlli e delle analisi della Corte dei conti per l’anno 2022”, approvata con deliberazione 21/SSRRCO/INPR/21). Considerato, altresì, che, come messo in evidenza dalla Sezione delle Autonomie, i dati di cassa risultano quelli più idonei per tale monitoraggio (cfr. Programmazione dei controlli 2021, approvata con deliberazione n. 20/SEZAUT/2020/INPR) e che l’eventuale adozione di provvedimenti imponenti l’adozione di misure correttive non può mai prescindere dall’analisi dell’*“attuale situazione finanziaria, patrimoniale ed economica dell’ente locale”* (SS.RR. in spec. comp. n. 4/2020), il Magistrato istruttore ha ritenuto opportuno verificare la riconciliazione del saldo di cassa fra le poste presenti in contabilità e quelle delle banche dati disponibili, alla data del 31 dicembre 2021, nonché l’eventuale ricorso allo strumento dell’anticipazione di tesoreria.

Dalla consultazione della banca dati SIOPE, in data 3 novembre 2022, relativa ai dati al 31 dicembre 2021, emerge che:

- l’Ente non ha usufruito dell’anticipazione di tesoreria per l’anno 2021;
- gli incassi diminuiscono da euro 30.788.729 del 2020 ad euro 22.225.268 del 2021; tale decremento è riconducibile principalmente voce Siope 9.00.00.00.000 *“Entrate per conto terzi e partite di giro”* che passano da euro 17.920.407 ad euro 11.785.388 (nello specifico la gestione della cassa vincolata per euro 6.047.842) e in via residuale al mancato ricorso all’anticipazione di tesoreria (nel 2020 pari ad euro 305.941) nonché alla mancata stipula di mutui (nel 2020 pari ad euro 2.500.000), gli altri titoli, di contro, subiscono incrementi. Risultano presenti ancora euro 20.673 come *“altri incassi da regolarizzare”*. Pur rientrando tale discrepanza nei limiti imposta dalla normativa vigente, si raccomanda la corrispondenza tra la contabilità e la banca dati Siope;
- i pagamenti subiscono un decremento passando da euro 28.441.813 del 2020 ad euro 21.580.102 del 2021; tale decremento è riconducibile, oltre all’operazione relativa alla gestione dell’utilizzo della cassa vincolata per spese generali e all’assenza di anticipazione di tesoreria su richiamate, ad una riduzione della voce Siope 2.02.01.00.000 *“Beni materiali”* che passa da euro 1.396.957 ad euro 615.676;

- dall'analisi del prospetto "disponibilità liquide" il fondo di cassa al 31 dicembre 2021, a seguito dell'incasso di reversali per euro 22.225.268 e al pagamento di mandati per euro 21.580.102, risulta pari ad euro 3.840.112 con un incremento rispetto al valore al 1° gennaio 2021 (euro 3.194.946).

Pertanto, preso atto della situazione finanziaria dell'Ente, al fine di provvedere all'esatta quantificazione della quota vincolata del fondo di cassa, si raccomanda di prestare massima attenzione alla gestione delle relative entrate e spese. Infatti, dal prospetto delle "disponibilità liquide" non emerge la cassa vincolata, il cui pieno reintegro non si è compiuto nel biennio 2019 - 2020.

Tenuto conto della presenza di "*versam. c/o contab. spec. non contabilizzati dal tesoriere a tutto il mese*" per euro 7.681, si raccomanda di analizzare tale voce al fine di trasferire le relative somme sul conto di tesoreria per la successiva regolarizzazione contabile.

Valutazioni conclusive

10. Come è stato icasticamente messo in evidenza dalla Corte costituzionale, «*di fronte all'impossibilità di risanare strutturalmente l'ente in disavanzo, la procedura del predissesto non può essere procrastinata in modo irragionevole, dovendosi necessariamente porre una cesura con il passato così da consentire ai nuovi amministratori di svolgere il loro mandato senza gravose "eredità"*» (Corte costituzionale sent. n. 18/2019, § 6 in diritto), con la conseguente necessità di ripristinare - con la separazione del bilancio *in bonis* (c.d. gestione ordinaria) da quello dissestato (cfr. art. 252, comma 4 TUEL) - le condizioni per erogare le prestazioni essenziali, garantendo così i cittadini e i fornitori sulla solvibilità e continuità funzionale dell'ente. Al contempo, le Sezioni Riunite in speciale composizione di questa Corte (sentenza n. 32/2020) hanno avuto modo di chiarire che: «*la certezza contabile rilevante per la corretta ricostruzione della massa attiva e passiva, si determina attraverso il prisma del postulato n. 9 dei principi generali della contabilità pubblica (principio di prudenza) contenuto nell'allegato n. 1 del D.lgs. n.118/2011, il quale costituisce "uno degli elementi fondamentali del processo formativo delle valutazioni presenti nei documenti contabili del sistema di bilancio". La corretta tenuta della contabilità è necessaria per l'accertamento (crediti) e per gli impegni (debiti) sul conto del bilancio, atteso che, per effetto del principio di prudenza, il momento in cui si realizza la "certezza" contabile delle poste attive e passive di un'obbligazione non è mai simmetrico: infatti, mentre i crediti sperati non possono iscriversi se dubbi, i debiti devono essere iscritti anche se solo temuti, in base al loro grado di rischio. La confusione contabile, pertanto, alla luce del principio di prudenza, è un elemento aggrava la depressione dell'attivo e aumenta il calcolo prudente del passivo, con una conseguente scarsa attendibilità dei saldi, proiettando verso l'alto l'ammontare dello squilibrio. ... Il PRFP, pertanto, è solo una procedura "sucedanea" a quella di dissesto e a questa solo in parte alternativa. Solo in questo senso l'ordinamento "preferisce" la procedura*

di "predissesto", ai sensi dell'art. 243-bis Tuel e ss., al dissesto ai sensi degli art. 244 e ss. Tuel, in quanto la procedura pluriennale consente il riequilibrio "consolidato" delle finanze dell'ente, senza il rischio di occultamento di scompensi in gestioni separate di bilancio, garantendo l'autonomia sul piano della spesa e dei pagamenti e una maggiore flessibilità delle leve finanziarie e di spesa (ad esempio, non è previsto l'automatismo per talune restrizioni nella gestione del personale, cfr. art. 90, comma 1 e art. 259, comma 6 Tuel), a fronte del "carico" finanziario assunto dall'ente. In definitiva, il rapporto tra procedura di PRFP e procedura dissesto è organizzato da legislatore in modo tale per cui: (a) lo stato di dissesto è comune ed è "dichiarato", nel caso del PRFP, con la deliberazione dell'ente locale di "ricorso al piano di riequilibrio" (243-bis comma 2 Tuel); (b) sussiste un obbligo costante, per l'ente, comunque, di porre in essere una attività ricognitiva e dichiarativa, dalla quale prende le mosse la procedura speciale e "naturale" volta a garantire rientro e continuità dei servizi e funzioni, mediante obiettivi intermedi il cui raggiungimento comprova la capacità di non cadere in situazioni di dissesto funzionale; (c) la "regola" ragionevole e adeguata, sullo sfondo, rimane quella della procedura di dissesto (art. 243-quater comma 7 Tuel), con la correlata procedura sostitutiva ex art. 120 Cost (nomina dell'OSL) e separazione dei bilanci. ... il mancato superamento degli indici di deficitarietà strutturale non è significativo, atteso che la crisi finanziaria può intervenire ex abrupto e senza segnali di allerta, senza passare da fasi intermedie, a fronte di due diligence del bilancio o di eventi esterni che possono mettere in profonda crisi la contabilità dell'ente, rendendo impossibile allo stesso raggiungere il pareggio/equilibrio nell'ambito delle ordinarie procedure di cui agli artt. 188, 193 e 194 Tuel».

In altri termini, come di recente evidenziato da altra Sezione giurisdizionale di questa Corte in sede di valutazione sull'applicazione delle sanzioni previste in caso di dissesto, «invero, una volta accertata la sussistenza di uno squilibrio strutturale non emendabile con le misure ordinarie, quale dato di fatto, compete poi all'amministrazione (che si trova in quel momento in carica) di effettuare la scelta, non solo tecnica, ma connotata da ampia discrezionalità, se intraprendere il percorso pluriennale di risanamento anziché dichiarare il dissesto; nel primo caso, l'amministrazione si assume la responsabilità – anche politica – di attivare e gestire la procedura volta a superare la situazione di squilibrio ...; ove, invece, non si ritenga ... di seguire quella strada, preferendosi dichiarare il dissesto, non può ravvisarsi alcuna interruzione del nesso causale, fintanto che si rientri nello spazio riservato al merito della scelta discrezionale, spettante all'amministrazione in carica, relativamente alle modalità con cui affrontare la situazione di "squilibrio strutturale del bilancio in grado di provocare il dissesto finanziario" ... non v'è, tuttavia, alcun vincolo di subordinazione tra le due misure, nel senso che, da un lato, il piano di riequilibrio costituisce semplicemente una possibilità (e non un obbligo) per l'ente locale che versi in situazione di crisi, mentre, dall'altro lato, la declaratoria di dissesto non presuppone affatto una previa verifica della impossibilità di accedere al riequilibrio ... non essendo configurabile un

obbligo, in capo all'ente, di tentare preventivamente il riequilibrio per evitare la dichiarazione di dissesto (ravvisandosi

nella legge, semmai, soltanto un obbligo di segno opposto, cioè quello di dichiarare lo stato di dissesto) ... si aggiunga, ancora, che l'ipotetico accesso al piano di riequilibrio non solo non è previsto come obbligatorio dalla legge (essendo configurato come possibilità, a differenza della dichiarazione di dissesto che costituisce un obbligo), ma neppure è automatico e affatto scontato, presupponendo invece una rigorosa sequenza di adempimenti e valutazioni, incluso, in ultimo, il vaglio della Corte dei conti, basato anche su stime del futuro andamento delle entrate; inoltre, il piano va poi attuato e verificato nel corso del tempo, essendovi pur sempre il rischio che la procedura si risolva alla fine in un mero differimento del dissesto, qualora l'evoluzione dei saldi effettivi si discosti dalle attese; ... nella scelta tra le due misure, va quindi tenuto in considerazione (con valutazione prospettica ex ante) anche il diverso livello di impegno e di incertezza richiesto all'amministrazione;» (Sez. giur. Abruzzo, Decreto n. 2/2021).

10.1. In conclusione, la *due diligence* posta in essere dall'Ente, anche a seguito delle segnalazioni di questa Sezione di controllo, ha fatto emergere una situazione di grave tensione finanziaria, con un disavanzo latente occultato, nei pregressi esercizi, attraverso il mancato rispetto del principio di prudenza, con una protratta sovrastima delle entrate, che ha generato il progressivo accumulo negli anni di residui insussistenti, fenomeno accompagnato da una costante sottostima del FCDE.

Al momento della *disclosure*, il concorso di tali fattori ha determinato l'emersione di una situazione di significativo disavanzo pari a complessivi euro 3.745.015,81 (comprendenti il disavanzo da ripianare come da rendiconto 2020, pari a euro 3.390.015,81, i debiti di fuori bilancio conosciuti al momento dell'approvazione del rendiconto 2020 pari a euro 105.000,00, l'appostamento di un fondo accantonamento per spese potenziali e non prevedibili pari ad euro 250.000,00), che l'Ente, con valutazione che appare congrua e non travalicante i limiti riservati al merito della scelta discrezionale amministrativa, alla luce degli elementi in atti, ha ritenuto con le delibere di Consiglio comunale n. 44 del 30 luglio 2021 e n. 39 del 27 ottobre 2022, non ripianabile con il piano di riequilibrio finanziario pluriennale. Ne è conseguita la necessitata dichiarazione di dissesto, in piena coerenza con i principi sopra richiamati, al fine anche di ristabilire la certezza delle scritture contabili con una imprescindibile cesura rispetto alle gestioni precedenti, nonché di poter ripristinare, in chiave prospettica, un effettivo equilibrio di bilancio e il corretto assolvimento delle funzioni e dei servizi indispensabili.

10.2. Da ultimo, la già intercorsa approvazione della citata delibera di Consiglio comunale n. 39 del 27 ottobre 2022, osta, allo stato, all'avvio della procedura di dissesto guidato, prevista dall'art. 6, comma 2, del D.lgs. n. 149/2011. L'entità del disavanzo emerso, nonché le cause sopra esaminate che lo hanno determinato, rilevano *ex se*, comunque, come indice di squilibri

economico-finanziari e della violazione di norme finalizzate a garantire la regolarità della gestione finanziaria, ai sensi del comma 3, dell'art. 148, del Tuel, in quanto «*durante il periodo successivo alla dichiarazione di dissesto il Comune deve essere amministrato con particolare accortezza affinché non si ripresentino disavanzi o disequilibri analoghi a quelli che avevano provocato il dissesto. Inoltre, ove la massa passiva fosse eccedente rispetto alla massa attiva il Ministro può procedere ad imporre al Comune l'accantonamento di quote degli avanzi della gestione ordinaria quali risorse straordinarie da destinare alla gestione del dissesto (art. 268 bis c. 5 TUEL)*» (cfr. Corte conti Sez. reg. controllo Lazio deliberazione n. 105/2022/PRSP).

P.Q.M.

la Sezione regionale di controllo per l'Abruzzo

ACCERTA

ai sensi dell'art. 148-bis, comma 3, del T.U.E.L.,

la corretta individuazione da parte del Comune di un disavanzo al 31.12.2020 pari a euro 3.390.015,81 e - nelle delibere di Consiglio comunale n. 44 del 30 luglio 2021 e n. 39 del 27 ottobre 2022, alla luce degli atti istruttori acquisiti - di fattori complessivamente idonei a determinare una situazione di dissesto "per ragioni finanziarie" rilevante ai sensi dell'art. 244 del Tuel, nonché la congruità della motivazione, alla luce della documentazione in atti, a supporto dell'impossibilità di attivare la procedura di riequilibrio finanziario, di cui agli artt. 243-bis e ss. del Tuel;

ORDINA

che, a seguito dell'avvenuta dichiarazione di dissesto, di cui alle delibere di Consiglio comunale n. 44 del 30 luglio 2021 e n. 39 del 27 ottobre 2022, sino alla data di approvazione dell'ipotesi di bilancio riequilibrato di cui all'articolo 261 Tuel, la gestione finanziaria del Comune sia improntata al pieno rispetto della disciplina recata dall'art. 250 del Tuel;

SI RISERVA

la valutazione sull'attivazione delle misure di cui all'art. 148-bis, comma 3, del Tuel, in attesa della tempestiva approvazione, nel rispetto del termine previsto dall'art. 254, comma 1, del Tuel, del piano di rilevazione della massa passiva ad opera dell'OSL - Organo Straordinario di Liquidazione, nonché della presentazione dell'ipotesi di bilancio stabilmente riequilibrato, nei termini e con le modalità di cui all'art. 259 del Tuel;

INVITA

il Comune, nelle more del predetto completamento delle procedure conseguenti alla dichiarazione di dissesto, ad adottare misure strutturali volte a garantire, in chiave prospettica, i parametri per una sana e corretta gestione finanziaria e contabile al fine del rispetto dei necessari equilibri di bilancio e dei vincoli posti a salvaguardia delle esigenze di coordinamento della finanza pubblica, con particolare riferimento ai seguenti profili:

- corretta applicazione dei principi contabili vigenti;
- ripristino degli equilibri di bilancio e dei vincoli posti a garanzia della finanza pubblica con una rimodulazione della spesa in base ai livelli di entrate accertate ed effettivamente incassate;
- miglioramento della fase della riscossione delle entrate, in particolare dei crediti pregressi e alla verifica della congruità del fondo crediti di dubbia esigibilità;
- corretta quantificazione del fondo di cassa vincolato nonché al suo pieno reintegro;
- necessità di porre in essere tutte le azioni per la conciliazione dei rapporti debitori e creditori con gli organismi partecipati;
- rispetto di tutti gli obblighi di trasmissione e pubblicazione imposti dalla vigente normativa;

DISPONE

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

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

Così deliberato in L'Aquila, nella Camera di consiglio del 7 dicembre 2022.

Il Relatore

Giovanni GUIDA

f.to digitalmente

Il Presidente

Stefano SIRAGUSA

f.to digitalmente

Depositata in Segreteria

Il Funzionario preposto al Servizio di supporto

Lorella GIAMMARIA