

Deliberazione n. 61 /2020/PRSE



Corte dei Conti

SEZIONE REGIONALE DI CONTROLLO PER L'EMILIA-ROMAGNA

composta dai magistrati:

dott. Marco Pieroni	presidente
dott. Massimo Romano	consigliere
dott. Tiziano Tessaro	consigliere (relatore)
dott. Marco Scognamiglio	referendario
dott.ssa Khelena Nikifarava	referendario
dott.ssa Borelli Elisa	referendario
dott.ssa Pais Greco Ilaria	referendario

**Adunanza del 06/07/2020
Comune di Marzabotto (BO)
Rendiconto 2017**

VISTI gli artt. 81, 97, 100, 117 e 119 della Costituzione;

VISTO il Testo Unico delle leggi sulla Corte dei conti, approvato con il regio decreto 12 luglio 1934, n. 1214, e successive modificazioni;

VISTA la legge 14 gennaio 1994, n. 20;

VISTO il Regolamento per l'organizzazione delle funzioni di controllo della Corte dei conti con il quale è stata istituita in ogni Regione ad autonomia ordinaria una Sezione Regionale di Controllo, deliberato dalle Sezioni Riunite in data 16 giugno 2000, modificato con le deliberazioni delle Sezioni Riunite n. 2 del 3 luglio 2003 e n. 1 del 17 dicembre 2004, e, da ultimo, con deliberazione del Consiglio di Presidenza n. 229, del 19 giugno 2008;

VISTO il decreto legislativo 18 agosto 2000, n. 267, recante il Testo Unico delle Leggi sull'Ordinamento degli Enti Locali;

VISTA la legge 5 giugno 2003, n. 131;

VISTA la legge 23 dicembre 2005, n. 266, art. 1, commi 166 e seguenti;

VISTA la legge 31 dicembre 2009, n.196;

VISTO il decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118;

VISTO l'art. 148-*bis*, comma 3, del TUEL, così come introdotto dalla lettera e), del comma 1 dell'art. 3, d.l. 10 ottobre 2012, n. 174, convertito, con modificazioni, dalla legge n. 213 del 7 dicembre 2012;

VISTA, la legge 27 dicembre 2017 n. 205;

VISTE le Linee-guida per la redazione delle relazioni inerenti al rendiconto dell'esercizio 2017, approvate dalla Sezione delle autonomie con deliberazione n. 16/SEZAUT/2018/INPR;

CONSIDERATO che dette Linee-guida ed i relativi questionari sono stati portati a conoscenza dei comuni dell'Emilia-Romagna con lettera di questa Sezione regionale di controllo prot. n. 780 del 28 febbraio 2019;

VISTA la deliberazione n. 1/2019/INPR del 21 gennaio 2018 con la quale la Sezione ha approvato il programma di lavoro per l'anno 2019;

VISTA la deliberazione di questa Sezione n. 43/2019/INPR del 14 giugno 2019, con la quale sono stati approvati i criteri di selezione degli enti da assoggettare al controllo;

ESAMINATA la relazione sul rendiconto di gestione per l'esercizio finanziario 2017 redatta dall'Organo di Revisione del **Comune di Marzabotto (BO)**;

VISTA l'ordinanza del Presidente n. 45/2020 di convocazione della Sezione per l'odierna seduta;

UDITO il relatore;

FATTO E DIRITTO

1. L'art. 1, commi 166 e 167, l. n. 266/2005 (Legge Finanziaria 2006) stabilisce che "gli Organi degli Enti Locali di Revisione Economico-Finanziaria trasmettono, alle competenti Sezioni Regionali di Controllo della Corte dei conti, una relazione sul bilancio di previsione dell'esercizio di competenza e sul rendiconto dell'esercizio medesimo" (di seguito, "Questionario") sulla base dei criteri e delle linee guida predisposte dalla Corte (Sezione delle Autonomie n. 16/SEZAUT/2018/INPR per il rendiconto della gestione 2017).

L'art. 148-*bis* del d.lgs. 267/2000, inserito nel Testo Unico degli Enti Locali dall'art. 3 del d.l. 174/2012, esplicita le finalità del controllo *de quo* ("*[...] 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.*"), ne definisce l'ambito ("*Ai fini di tale verifica, le Sezioni Regionali di Controllo della Corte dei conti accertano altresì*

che i rendiconti degli Enti Locali tengano conto anche delle partecipazioni in società controllate e alle quali è affidata la gestione di servizi pubblici per la collettività locale e di servizi strumentali all'ente.”) e stabilisce gli effetti delle relative risultanze (“Nell'ambito della verifica di cui ai commi 1 e 2, l'accertamento, da parte delle competenti Sezioni regionali di controllo della Corte dei conti, 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 comporta per gli enti interessati l'obbligo di adottare, entro sessanta giorni dalla comunicazione del deposito della pronuncia di accertamento, i provvedimenti idonei a rimuovere le irregolarità e a ripristinare gli equilibri di bilancio. Tali provvedimenti sono trasmessi alle Sezioni regionali di controllo della Corte dei conti che li verificano nel termine di trenta giorni dal ricevimento. Qualora l'Ente non provveda alla trasmissione dei suddetti provvedimenti o la verifica delle Sezioni regionali di controllo dia esito negativo, è preclusa l'attuazione dei programmi di spesa per i quali è stata accertata la mancata copertura o l'insussistenza della relativa sostenibilità finanziaria”).

Occorre rammentare che l'esercizio 2017 ha segnato un'ulteriore tappa verso la realizzazione della contabilità armonizzata, come evidenziato dalle Linee guida elaborate dalla Sezione delle Autonomie con la richiamata deliberazione n. 16/SEZAUT/2018/INPR , che completa le indicazioni di cui alle precedenti deliberazioni 6/SEZAUT/2017/INPR, n. 4/2015/INPR, n. 31/2015/INPR e n. 32/2015/INPR relative ad istituti centrali per la nuova contabilità, quali il riaccertamento straordinario dei residui attivi e passivi, il Fondo pluriennale vincolato e il Fondo crediti di dubbia esigibilità.

Particolare rilevanza per i controlli della Sezione assume, nell'ambito del processo di armonizzazione contabile, l'adozione, dal 2017, della contabilità economico-patrimoniale, ormai obbligatoria per tutti gli enti territoriali, anche ai fini dell'adozione, dal 2018, del bilancio consolidato degli enti territoriali con i loro organismi partecipati e su cui si appunterà l'ulteriore verifica della Sezione in base ai principi enunciati nella deliberazione n. 18/SEZAUT/2019/INPR. Tale traguardo segna un significativo potenziamento degli strumenti informativi e di valutazione a disposizione degli enti e delle collettività amministrative, ma anche l'attuazione definitiva di un sistema di contabilità integrata, richiesto dalla direttiva 2011/85/UE.

La Corte dei conti è chiamata a vigilare sul corretto e uniforme passaggio alle nuove regole contabili da parte degli Enti Locali e, in tale compito, deve

essere coadiuvata dall'Organo di revisione nella compilazione del Questionario-Relazione (di seguito, "Questionario") e nelle verifiche istruttorie formulate dalla Sezione.

Occorre precisare, che, in ossequio alla natura dinamica del controllo espletato in tale sede, che impone, al fine di far emergere la concreta situazione economico-finanziaria dell'Ente, una visione prospettica degli atti del ciclo di bilancio nei vari esercizi, e in funzione dell'adozione "di effettive misure correttive funzionali a garantire il rispetto complessivo degli equilibri di bilancio" (Corte cost. 60/2013), la Sezione regionale di controllo accerta anche criticità suscettibili di arrecare pregiudizio allo stabile mantenimento degli equilibri dell'Ente benché non integranti fattispecie di irregolarità sanzionabili nei termini sopra accennati.

Infatti, anche dopo l'entrata in vigore della citata normativa, risulta tuttora in vigore l'art. 7, comma 7, della legge n. 131/2003; sicchè tutte o parte delle irregolarità esaminate non siano così gravi da rendere necessaria l'adozione della deliberazione prevista dall'art. 148-*bis* del d.lgs. n. 267/2000 e/o l'avvio del procedimento di c.d. "dissesto guidato" disciplinato dall'art. 6, comma 2, del d.lgs. n. 149/2011, la natura anche collaborativa del controllo svolto dalle Sezioni regionali della Corte dei conti non esclude la possibilità di segnalare agli enti interessati irregolarità contabili non gravi o meri sintomi di precarietà contabile. Ciò appare utile per prevenire l'insorgenza di più gravi situazioni di deficitarietà o di squilibrio.

2. Ciò precisato e passando all'esame delle criticità riscontrate a seguito dell'analisi della relazione redatta ai sensi dell'art. 1, commi 166 e ss., della richiamata legge n. 266/2005, dall'Organo di revisione, in relazione al conto consuntivo 2017 del Comune di Marzabotto sono emerse alcune criticità nell'esercizio finanziario di riferimento.

Va preliminarmente sottolineato che il Comune di Marzabotto era stato destinatario di apposita pronuncia sul preventivo per l'esercizio 2015 (n. 34/2018/PRSE), in cui la Sezione aveva evidenziato il mancato rispetto del Patto di stabilità interno e ritardi nei pagamenti della pubblica amministrazione.

Nell'esercizio qui considerato, il fondo di cassa al 31 dicembre 2017 ammonta ad € 1.130.340,21 e la rigidità strutturale di bilancio (Incidenza spese rigide - disavanzo, personale e debito - su entrate correnti) si attesta al 24,24 %.

3. In sede di verifica istruttoria da parte della Sezione, sono anche emersi una serie di non marginali fattori di criticità per la tenuta degli equilibri

del bilancio e che, per altro verso, rappresentano il sintomo di una non corretta o mancata osservanza dei principi dell'armonizzazione contabile che, funzionali alla tutela degli equilibri di bilancio, costituiscono il giusto e naturale presidio di un'azione amministrativa e di un suo indirizzo «prodromico al buon andamento e all'imparzialità dell'azione amministrativa» (Corte cost. sentenza n. 247/2017, punto 8.6. del *Considerato diritto*).

Invero, se lo scopo del documento di bilancio è di «riassumere in modo chiaro ed attendibile la situazione economico-finanziaria dell'ente che lo adotta, quest'ultima si ricava, a sua volta, attraverso il rapporto tra attività e passività, che deve sempre tendere all'equilibrio» (Corte cost. sentenza n. 279/2016): sicchè diviene evidente come l'equilibrio «impone all'amministrazione un impegno non circoscritto al solo momento dell'approvazione del bilancio, ma esteso a tutte le situazioni in cui tale equilibrio venga a mancare per eventi sopravvenuti o per difetto genetico conseguente all'impostazione della stessa legge di bilancio» (Corte cost. sentenza n. 250/2013).

La Sezione premette al riguardo che «il risultato di amministrazione è parte integrante, anzi coefficiente necessario, della qualificazione del concetto di equilibrio dei bilanci» (Corte cost., sentenza 247/2017, punto 8.6. *Considerato diritto*), e che la disciplina della contabilità pubblica, laddove richieda anche complessi elaborati e allegati, deve trovare nel risultato di amministrazione un veicolo trasparente e univoco di rappresentazione degli equilibri nel tempo (Corte cost. sent. n. 274/2017, punto 4 *Considerato diritto*).

Nell'ordinamento contabile degli enti locali, esso è definito, in termini puramente finanziari, dall'art. 186 del Tuel quale somma del fondo di cassa aumentato dei residui attivi e diminuito dei residui passivi al termine dell'esercizio, nonché del fondo pluriennale vincolato di uscita. La disciplina dell'istituto in parola trova una sua più compiuta definizione nell'attuale formulazione dell'art. 187 del Tuel, che al comma 1 dispone che "Il risultato di amministrazione è distinto in fondi liberi, fondi vincolati, fondi destinati agli investimenti e fondi accantonati. I fondi destinati agli investimenti sono costituiti dalle entrate in c/capitale senza vincoli di specifica destinazione non spese, e sono utilizzabili con provvedimento di variazione di bilancio solo a seguito dell'approvazione del rendiconto. L'indicazione della destinazione nel risultato di amministrazione per le entrate in conto capitale che hanno dato luogo ad accantonamento al fondo crediti di dubbia e difficile esazione è sospeso, per l'importo dell'accantonamento, sino all'effettiva riscossione delle stesse. I trasferimenti in conto capitale non sono destinati al finanziamento

degli investimenti e non possono essere finanziati dal debito e dalle entrate in conto capitale destinate al finanziamento degli investimenti. I fondi accantonati comprendono gli accantonamenti per passività potenziali e il fondo crediti di dubbia esigibilità. Nel caso in cui il risultato di amministrazione non sia sufficiente a comprendere le quote vincolate, destinate e accantonate, l'ente è in disavanzo di amministrazione. Tale disavanzo è iscritto come posta a sé stante nel primo esercizio del bilancio di previsione secondo le modalità previste dall'art. 188". Appare chiaro quindi, dalle considerazioni che precedono, che il risultato contabile di amministrazione costituisce il dato fondamentale di sintesi dell'intera gestione finanziaria dell'Ente.

4. Mancata conciliazione dei rapporti creditori e debitori tra l'Ente e gli organismi partecipati e mancanza della doppia asseverazione

4.1 Dal questionario sul rendiconto 2017 del Comune di Marzabotto emerge la mancata conciliazione dei rapporti creditori e debitori con gli organismi partecipati e la mancata doppia asseverazione dei prospetti dimostrativi dei debiti e crediti reciproci tra l'ente e gli organismi partecipati. A pagina 29 della relazione dell'Organo di revisione viene specificato inoltre, che *"è in corso la verifica dei debiti e crediti al 31/12/2017 con Cosea Ambiente SPA, in quanto non risultano coincidenti per € 6.460,94 con i corrispondenti saldi risultanti della contabilità aziendale della società a causa delle fatture per interessi moratori (anni 2009,2010 e 2011) che l'Ente non intende riconoscere"*, inoltre, con le Società Co.Se.a Consorzio Servizi Ambientali e Lepida, non risultano crediti e debiti al 31/12/2017 e vi è coincidenza con i saldi della contabilità delle Società.

4.2 La Sezione rammenta, preliminarmente, al riguardo, che «tutti gli enti facenti parte della cosiddetta finanza pubblica allargata devono concorrere – secondo quanto stabilito dagli artt. 81 e 97, primo comma, Cost. – all'equilibrio complessivo del sistema e alla sostenibilità del debito nazionale" (Corte cost. n. 6/2019), dovendosi sottolineare (sent. Corte cost. n. 101 del 2018 e 247 del 2017) che l'art. 97, primo comma, Cost., nella vigente formulazione, si compone di due precetti ben distinti: quello contenuto nel primo periodo riguarda l'equilibrio individuale degli enti facenti parte della finanza pubblica allargata, mentre quello del secondo periodo riguarda l'equilibrio complessivo di quest'ultima, in quanto finalizzato ad assicurare la sostenibilità del debito nazionale. È evidente che l'equilibrio complessivo deve essere coerentemente coordinato con analogo equilibrio dei singoli bilanci che compongono il cosiddetto bilancio consolidato dello Stato.» (Corte cost 6/2019).

In questo quadro, diviene indispensabile che «nel settore della finanza pubblica allargata le partite creditorie e debitorie afferenti alle relazioni tra enti pubblici [...] debbano essere rappresentate nei rispettivi bilanci in modo preciso, simmetrico, speculare e tempestivo» (sentenza n. 252 del 2015).

La Sezione evidenzia che l'adempimento normativo in questione, di cui all'art. 11 comma 6, lett. j), del d.lgs. 118/2011, riguarda i rapporti con tutti gli enti strumentali e le società controllate e partecipate dal Comune e l'attendibilità delle risultanze contabili è condizionata al positivo esito di tali adempimenti, funzionali alla verifica degli equilibri di bilancio. La necessità della doppia asseverazione dei debiti e dei crediti da parte dell'Organo di revisione dell'ente territoriale e di quelli degli organismi partecipati risulta necessaria pertanto al fine di evitare eventuali incongruenze e garantire piena attendibilità ai dati, così come "gli esiti della verifica dei crediti e debiti reciproci con i propri enti strumentali e le società controllate e partecipate. La predetta informativa, asseverata dai rispettivi organi di revisione, evidenzia analiticamente eventuali discordanze e ne fornisce motivazione".

L'asseverazione da parte dell'organo di revisione degli enti strumentali e delle società controllate e partecipate è tra l'altro sempre necessaria, a nulla rilevando che dal bilancio societario sia possibile individuare in modo analitico i singoli rapporti debitori e creditori esistenti nei confronti dell'ente socio (Corte dei conti, Sez. Autonomie n. 2/2016), così che in caso di inerzia da parte degli organi di revisione degli enti strumentali e delle società controllate e partecipate, il soggetto incaricato della revisione dell'ente territoriale è tenuto a segnalare tale inadempimento all'organo esecutivo dell'ente territoriale che assume senza indugio, e comunque non oltre il termine dell'esercizio finanziario in corso, i provvedimenti necessari ai fini della riconciliazione delle partite debitorie e creditorie (art. 11, co. 6, lett. j, d.lgs. n. 118/2011).

Si invitano pertanto l'Ente e l'Organo di revisione di adoperarsi al fine di assicurare il totale adempimento all'obbligo normativo in argomento, di cui costituisce necessario corollario il rispetto della tempistica di acquisizione dei dati completi dell'asseverazione degli organi di controllo delle società. Né è fuor di luogo sottolineare che il controllo sugli equilibri finanziari, intestato all'organo di revisione, secondo la norma dell'art. 147-*quinquies* comma 3, "implica anche la valutazione degli effetti che si determinano per il bilancio finanziario dell'ente in relazione all'andamento economico-finanziario degli organismi gestionali esterni".

5. Mancanza di un sistema informativo che consenta di rilevare i

rapporti finanziari, economici e patrimoniali tra l'Ente locale e le società partecipate

5.1 L'importanza del rispetto delle regole sull'armonizzazione contabile appare viepiù accentuata nel caso di specie, dal momento che dal questionario emergere un'ulteriore potenziale vulnerazione del principio dell'equilibrio di bilancio, in riferimento alla circostanza che il Comune di Marzabotto, non dispone di un sistema informativo che consenta di rilevare i rapporti finanziari, economici e patrimoniali tra l'ente locale e le proprie società partecipate.

5.2 La Sezione, richiamando quanto precedentemente evidenziato nel punto 4.2, vuole qui rammentare che il pericolo sotteso alla inosservanza dei principi del d.lgs. n. 118 del 2011 in tema di armonizzazione dei conti pubblici, è quello di un'indebita dilatazione della spesa, in palese conflitto con i precetti contenuti nell'art. 81 della Costituzione: né tantomeno la violazione di tali principi posti dichiaratamente a presidio degli equilibri del bilancio può essere relegata a un mero vizio formale dell'esposizione contabile, dal momento che diversamente si autorizza una spesa superiore a quella consentita dalle risorse disponibili nell'esercizio finanziario (Corte cost., sent. n. 279/2016). Ciò tanto più nel caso in cui la riconciliazione dei crediti e debiti tra ente locale e società appare il logico strumento di corretta verifica dei crediti e debiti reciproci proprio per evitare incongruenze ed eventuali discordanze, e garantire una piena attendibilità dei rapporti debitori e creditori (Corte conti, Sez. Autonomie, n. 2/2016).

5.3. In proposito, la Sezione ritiene opportuno segnalare altresì il mancato rispetto delle disposizioni normative previste dall'art. 147-*quater* del TUEL, introdotte dall'anno 2015 peraltro per gli enti locali con popolazione superiore a 15.000 abitanti. Il disposto normativo prevede infatti che l'ente locale debba definire un sistema di controlli sulle società partecipate, secondo la propria autonomia organizzativa, individuando pertanto le strutture responsabili di detti controlli.

L'amministrazione definisce preventivamente gli obiettivi gestionali a cui deve tendere la società partecipata, secondo parametri qualitativi e quantitativi, e organizza un idoneo sistema informativo finalizzato a rilevare i rapporti finanziari tra l'ente proprietario e la società, la situazione contabile, gestionale e organizzativa della società, i contratti di servizio, la qualità dei servizi, il rispetto delle norme di legge sui vincoli di finanza pubblica. Infine, sulla base delle informazioni precedenti, l'ente locale effettua il monitoraggio periodico

sull'andamento delle società non quotate partecipate, analizza gli scostamenti rispetto agli obiettivi assegnati e individua le opportune azioni correttive, anche in riferimento a possibili squilibri economico-finanziari rilevanti per il bilancio dell'ente.

Peraltro, l'art. 147-*quinquies* del TUEL, che contempla un controllo interno - a prescindere dal numero degli abitanti - sugli equilibri finanziari, svolto sotto la direzione e il coordinamento del responsabile del servizio finanziario e mediante la vigilanza dell'organo di revisione, richiede altresì la necessaria valutazione degli effetti che si determinano per il bilancio finanziario dell'ente in relazione all'andamento economico-finanziario degli organismi gestionali esterni.

È nei principi fondanti della disciplina del bilancio pubblico infatti che in sede previsionale gli assetti dell'equilibrio e della copertura siano ipotizzati in modo statico secondo una stima attendibile delle espressioni numeriche, che sia assicurata la coerenza con i presupposti economici e giuridici della loro quantificazione (Corte cost., sent. n. 227/2019).

La Corte costituzionale ha più volte sottolineato, «la copertura finanziaria delle spese deve indefettibilmente avere un fondamento giuridico, dal momento che, diversamente opinando, sarebbe sufficiente inserire qualsiasi numero [nel bilancio] per realizzare nuove e maggiori spese» (sent. n. 197 del 2019 e sent. n. 227 del 2019).

In questo quadro, in cui è essenziale il ruolo di *governance* dell'ente locale, appare chiaro altresì che ove la partecipazione sia "infinitesimale", come nel caso di questa Amministrazione, diviene logico inferire l'assenza di un effettivo ruolo di guida e comando delle partecipazioni, tale da indurre l'ente a comportamenti coerenti in occasione dell'adempimento annuale di razionalizzazione delle partecipazioni societarie.

5.4 Si raccomanda pertanto al Comune l'osservanza dei principi anzidetti.

PQM

la Sezione Regionale di Controllo per l'Emilia-Romagna nel concludere l'esame sulla documentazione inerente al Rendiconto per l'esercizio 2017 del Comune di Marzabotto:

- raccomanda all'Ente l'osservanza dei principi in tema di armonizzazione

contabile, che, funzionali al rispetto degli equilibri di bilancio presidiati dagli articoli 81 e 97 Cost., possono essere vulnerati - nella gestione risultante dall'esame sulla documentazione inerente al rendiconto per l'esercizio 2017 svolto da questa Sezione - in relazione alle criticità sopra evidenziate;

- invita l'organo di revisione, in relazione alle criticità riscontrate, ad una più puntuale e attenta vigilanza sulla regolarità contabile, finanziaria ed economico-patrimoniale della gestione dell'Ente per il rispetto degli equilibri di bilancio e della normativa vigente, anche in riferimento ai doveri, compendati in termini generali dalla previsione dell'art. 147-*quinquies* del Tuel, di attestazione di congruità delle poste di bilancio funzionali al perseguimento degli equilibri di bilancio;

- rammenta l'obbligo di pubblicazione della presente pronuncia ai sensi dell'art. 31 del d. lgs 14 marzo 2013, n. 33;

- dispone che copia della presente deliberazione sia trasmessa in via telematica, mediante l'applicativo Con.Te., al Consiglio comunale, al Sindaco e all'Organo di revisione del Comune di Marzabotto;

Così deliberato in Bologna, nella camera di consiglio del 06 luglio 2020

Il presidente
(Marco Pieroni)
(firmato digitalmente)

Il relatore
(Tiziano Tessaro)
(firmato digitalmente)

Depositata in segreteria il giorno coincidente con la data della firma digitale apposta

Il Funzionario preposto
(Rossella Broccoli)
(firmato digitalmente)