

Deliberazione n. 233/2021/PRSE



Corte dei Conti

SEZIONE REGIONALE DI CONTROLLO PER L'EMILIA-ROMAGNA

composta dai magistrati*:

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

* riuniti mediante collegamento telematico

Adunanza del 16 novembre 2021

Comune di Castenaso (BO)

Rendiconti 2018 e 2019

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 (T.U.E.L.);

VISTA la legge 5 giugno 2003, n. 131;

VISTA la legge 23 dicembre 2005, n. 266 e, in particolare, l'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 T.U.E.L., così come introdotto dall'art. 3, comma 1, lettera e), decreto-legge 10 ottobre 2012, n. 174, convertito, con modificazioni, dalla legge n. 213 del 7 dicembre 2012;

VISTE le Linee-guida per la redazione delle relazioni inerenti al bilancio preventivo e rendiconto dell'esercizio 2018, approvate dalla Sezione delle autonomie, rispettivamente, con deliberazione n. SEZAUT/8/2018/INPR e n. SEZAUT/12/2019/INPR;

VISTE le Linee-guida per la redazione delle relazioni inerenti al bilancio preventivo e rendiconto dell'esercizio 2019, approvate dalla Sezione delle autonomie, rispettivamente, con deliberazione n. SEZAUT/19/2019/INPR e n. SEZAUT/9/2020/INPR;

CONSIDERATO che dette Linee-guida ed i relativi questionari sono stati portati a conoscenza degli enti locali dell'Emilia-Romagna con note di questa Sezione regionale di controllo prot. n. 71_P del 5 giugno 2018 per i bilanci preventivi 2018-2020, prot. n. 5336 del 24 settembre 2019 per i rendiconti 2018 e nota prot. n. 4687 del 17 dicembre 2020 per i bilanci preventivi 2019-2021 e rendiconti 2019;

VISTA la deliberazione n. 121/2020/INPR del 9 dicembre 2020 con la quale la Sezione ha approvato il programma di lavoro per l'anno 2021;

VISTA la deliberazione di questa Sezione n. 92/2020/INPR del 6 ottobre 2020 con la quale sono stati approvati i criteri di selezione degli enti da assoggettare al controllo;

ESAMINATE le relazioni sul rendiconto di gestione per gli esercizi finanziari 2018 e 2019 e sul bilancio preventivo 2018-2020 redatte dall'Organo di Revisione del **Comune di Castenaso (BO)**;

VISTA la nota prot. n. 9245 del 29 settembre 2021 con la quale il magistrato istruttore chiedeva notizie e chiarimenti al suindicato Comune;

VISTE le deduzioni fatte pervenire a firma del Sindaco e dell'Organo di revisione con nota del 25 ottobre 2021 acquisita al prot. C.d.c. n. 9892 del 25 ottobre 2021 e con nota del 12 novembre 2021 acquisita al prot. C.d.c. n. 11108 del 12 novembre 2021;

VISTA l'ordinanza presidenziale n. 123 del 16 novembre 2021 con la quale la Sezione è stata convocata per la camera di consiglio del 16 novembre 2021;

UDITO il relatore, referendario Elisa Borelli;

FATTO

1. La Sezione, nell'ambito delle attività di controllo per l'anno 2021, ha esaminato la documentazione relativa ai bilanci preventivi ed ai rendiconti per gli esercizi 2018 e 2019 del Comune di Castenaso ed in particolare:

- questionari sul bilancio di previsione 2018-2020 e sui rendiconti relativi agli esercizi 2018 e 2019;
- relazioni dell'Organo di revisione sulla proposta di bilancio di previsione 2018-2020, sulle proposte di deliberazioni consiliari del rendiconto della gestione e sullo schema di rendiconto per gli esercizi finanziari 2018 e 2019;
- schemi di bilancio presenti nella banca dati delle amministrazioni pubbliche relativi ai consuntivi 2018 e 2019;
- documentazione relativa ai bilanci preventivi e rendiconti 2018 e 2019 presente sul sito internet istituzionale del Comune di Castenaso.

2. Dall'esame della predetta documentazione, emerge la situazione contabile e finanziaria compendiata dalle seguenti tabelle:

EQUILIBRI DI BILANCIO

	Rendiconto 2018	Rendiconto 2019
Equilibrio di parte corrente	€ 568.899,62	€ 1.514.095,68
Equilibrio di parte capitale	€ 836.866,10	€ 754.144,25
Saldo delle partite finanziarie	€ 0,00	€ 0,00
Equilibrio finale	€ 1.405.765,72	€ 2.268.239,93

L'Ente rispetta il saldo-obiettivo di finanza pubblica a rendiconto 2018 e gli equilibri di bilancio ai sensi dell'articolo 1, commi da 819 a 830, della legge 30 dicembre 2018, n. 145 (Legge di bilancio 2019) a rendiconto 2019. Per entrambi gli esercizi, il saldo-obiettivo e gli equilibri, nell'ambito della realizzazione degli obiettivi di finanza pubblica, risultano rispettati anche in sede previsionale.

Nell'esercizio 2018 il Comune ha applicato avanzo per complessivi euro 3.362.915,48 e nel 2019 ha applicato avanzo per euro 2.504.730,69

RISULTATO DI AMMINISTRAZIONE

	Rendiconto 2018	Rendiconto 2019
Fondo cassa	€ 2.934.311,89	€ 3.017.837,81

Residui attivi	€ 8.237.759,05	€ 17.660.403,82
Residui passivi	€ 3.226.638,75	€ 5.619.964,02
FPV per spese correnti	€ 905.263,84	€ 707.360,52
FPV per spese in conto capitale	€ 2.036.106,05	€ 9.332.318,89
Risultato di amministrazione	€ 5.004.062,30	€ 5.018.598,20
Totale accantonamenti	€ 1.185.600,24	€ 2.510.000,00
di cui: FCDE	€ 685.600,24	€ 645.000,00
Totale parte vincolata	€ 2.348.930,29	€ 2.214.213,23
Totale parte destinata agli investimenti	€ 139.954,89	€ 97.820,06
Totale parte disponibile	€ 1.329.576,88	€ 196.564,91

Si osserva che l'Ente ha provveduto all'accantonamento nel risultato di amministrazione del fondo crediti di dubbia esigibilità, determinato sia nell'anno 2018 che nel 2019 utilizzando il metodo ordinario. Per entrambi gli esercizi l'Organo di revisione attesta la congruità dell'accantonamento del FCDE.

Si osserva che, tra gli "altri accantonamenti", con riferimento al rendiconto 2018, l'Ente dichiara di aver destinato parte dell'avanzo alla costituzione del fondo rischi. Dal rendiconto 2018 non risultano altri accantonamenti, oltre al fondo crediti di dubbia esigibilità. Relativamente al rendiconto 2019, il Comune dichiara un accantonamento al fondo rischi per contenzioso e che il fondo per l'indennità di fine mandato verrà acceso in sede di delibera consiliare di approvazione del rendiconto 2020. Sul punto, con deliberazione n. 87/2019/PRSE, la Sezione ha già richiamato l'Ente, in occasione dell'attività di controllo sul consuntivo 2017, all'accantonamento al fondo per indennità di fine mandato (principio contabile applicato al punto 5.2 lett. i). Con riferimento al mancato accantonamento nel fondo perdite società partecipate per il 2018 e per il 2019, il questionario riporta la risposta "non ricorre la fattispecie" e, nelle proprie relazioni, l'Organo di revisione riferisce che le società partecipate non hanno conseguito risultati negativi.

CAPACITÀ DI RISCOSSIONE

Con riferimento alla capacità di riscossione delle entrate proprie dell'Ente, si osserva in particolare quanto esposto nella seguente tabella:

	Rendiconto 2018 Accertamenti (a)	Rendiconto 2018 Riscossioni (b)	% (b/a)	Rendiconto 2019 Accertamenti (c)	Rendiconto 2019 Riscossioni (d)	% (d/c)
--	-------------------------------------	---------------------------------------	---------	---	------------------------------------	---------

Tit.1 residui (iniziali + riaccertati)	€ 3.836.261,07	€ 2.358.857,94	61,49%	€ 3.380.149,26	€ 1.647.720,91	48,75%
Tit.1 competenza	€ 8.572.874,56	€ 6.668.605,85	77,79%	€ 8.776.239,92	€ 6.957.159,50	79,27%
Tit.3 residui (iniziali + riaccertati)	€ 2.391.699,88	€ 793.795,01	33,19%	€ 2.670.242,90	€ 1.058.497,60	39,64%
Tit.3 competenza	€ 4.396.722,39	€ 3.313.373,48	75,36%	€ 4.588.369,65	€ 3.673.366,091	80,06%

Dalla tabella si evince che le maggiori difficoltà di riscossione riguardano le entrate del titolo terzo, relativamente al conto residui.

SITUAZIONE DI CASSA

	Rendiconto 2018	Rendiconto 2019
Fondo cassa finale	€ 2.934.311,89	€ 3.017.837,81
Anticipazione di tesoreria	€ 0,00	€ 0,00
Cassa vincolata	€ 0,00	€ 29.230,14
Tempestività dei pagamenti	1,95 giorni	-0,62 giorni

L'Organo di revisione dichiara la corrispondenza tra le scritture dell'Ente e quelle del tesoriere.

Relativamente alla mancanza di cassa vincolata nel 2018, il Comune conferma il rispetto delle previsioni di cui all'art. 180, comma 3, lett. d) del T.U.E.L.

INDEBITAMENTO

	Rendiconto 2018	Rendiconto 2019
Debito complessivo a fine anno	€ 5.176.068,13	€ 6.491.107,34

Con riferimento ai rendiconti 2018 e 2019, l'Ente dichiara di avere in essere garanzie a favore dei propri organismi partecipati. Dalla documentazione acquisita in sede istruttoria è emerso che l'Ente ha rilasciato una fidejussione nell'interesse dell'Associazione Sportiva Dilettantistica Castenaso Calcio, per un importo di euro 96.000,00, successivamente vincolato. Il Comune ha dichiarato, inoltre, che con tale fidejussione non vengono superati i limiti di cui all'art. 204, comma 1 e all'art. 207, comma 4, del T.U.E.L. e che sono stati rispettati i criteri indicati dall'art. 207 del T.U.E.L. Il Comune ha altresì precisato di non aver concesso garanzie a favore di soggetti diversi dagli organismi partecipati e di non avere strumenti di finanza derivata.

A seguito di richiesta di chiarimenti istruttori, il Comune ha riferito inoltre che:

- è stata concessa una fidejussione in favore dell'Associazione Sportiva Dilettantistica Castenaso Calcio, quale concessionario dell'impianto sportivo per il gioco del calcio "Negrini", per l'assunzione di un mutuo per finanziare un intervento di manutenzione straordinaria, proposto dal concessionario e a suo totale carico, relativo alla realizzazione di spogliatoi presso l'impianto sportivo di proprietà del Comune che, a fine concessione, saranno acquisiti gratuitamente nel patrimonio comunale;
- nel computo della percentuale del limite di indebitamento di cui art. 204 del T.U.E.L. non sono comprese quote relative ad altre garanzie a favore di soggetti partecipati o altri soggetti rilasciate in passato;
- che il beneficiario ha fatto fronte in autonomia alle proprie obbligazioni nei confronti dell'istituto mutuante.

L'Ente ha rispettato il limite d'indebitamento disposto dall'art. 204 del T.U.E.L. con un'incidenza percentuale sul totale dei primi tre titoli delle entrate relative al rendiconto del penultimo anno pari al 2,16% per l'anno 2018 e al 1,62% per l'anno 2019.

2.1. Inoltre, dalla documentazione versata in atti per gli esercizi 2018 e 2019 risulta, in particolare, quanto segue:

- nelle domande preliminari dei questionari non sono segnalati elementi di criticità;
 - i rendiconti 2018 e 2019 sono stati approvati nei termini di legge;
 - la trasmissione dei dati alla BDAP è avvenuta nei termini;
 - c'è coerenza nell'ammontare del FPV iscritto nei bilanci degli esercizi 2017-2018-2019; le spese impegnate a rendiconto 2018 e 2019, coperte da FPV, sono imputate ad un solo esercizio;
- l'indebitamento rispetta i parametri sanciti dagli articoli 203, 204 e 207 del T.U.E.L.;
- a rendiconto 2018 e 2019 risultano rispettati tutti i parametri obiettivi per i Comuni ai fini dell'accertamento della condizione di ente strutturalmente deficitario;
- dai documenti di rendiconto non risultano passività potenziali non coperte da apposito accantonamento di avanzo;
- l'Ente nel 2020 ha riconosciuto debiti fuori bilancio per sentenze esecutive, completamente assorbito dagli accantonamenti effettuati;

- non sono segnalati debiti fuori bilancio in attesa di riconoscimento;
- l'Organo di revisione attesta che la spesa per il personale rispetta i vincoli sanciti dalla normativa vigente;
- l'Ente ha provveduto alla tenuta della contabilità economico-patrimoniale;
- nei questionari su rendiconti 2018 e 2019 l'Ente dichiara che il sistema informativo consente di rilevare i rapporti finanziari, economici e patrimoniali tra l'Ente medesimo e le sue società partecipate;
- nei questionari relativi agli esercizi 2018 e 2019, l'Organo di revisione dichiara che i prospetti dimostrativi di cui all'art. 11, comma 6, lett. j), d.lgs. n. 118/2011 dei debiti e crediti reciproci tra l'Ente e gli organismi partecipati recano la doppia asseverazione degli organi di revisione e che non si sono verificati casi di mancata conciliazione dei rapporti creditori e debitori tra l'Ente e gli organismi partecipati.

2.2. Si rammenta infine che il Comune di Castenaso (BO) era stato destinatario di pronuncia inerente al rendiconto per l'esercizio 2017 (deliberazione n. 87/2019/PRSE), con cui la Sezione aveva rilevato: a) incongruenze tra quanto riportato nel questionario e i dati contenuti nella relazione dei revisori; b) quantificazione del FCDE e del fondo rischi; c) mancanza di accantonamenti per l'indennità di fine mandato; d) potenziale illiquidità e scarsa efficacia dell'evasione tributaria.

2.3. Alla luce degli elementi di potenziale criticità il magistrato istruttore ha esperito apposita istruttoria, chiedendo al Comune, con nota prot. n. 9245 del 29 settembre 2021, di fornire chiarimenti con riferimento, in particolare, ai seguenti punti:

- informazioni sulla riconciliazione dei crediti e debiti reciproci con Unione e ASP;
- precisazioni e aggiornamenti in merito alla quantificazione del fondo rischi;
- cassa vincolata;
- incongruenze tra il questionario e gli schemi di bilancio;
- incremento della mole dei residui attivi tra le annualità 2018 e 2019;
- efficienza dell'attività di contrasto all'evasione tributaria;
- alimentazione del fondo pluriennale vincolato;
- controllo successivo e di regolarità amministrative e contabile.

2.4. In risposta alla predetta nota istruttoria, il Comune, con nota prot. C.d.C. n. 9892 del 25 ottobre 2021, ha fornito i chiarimenti di seguito riportati.

2.4.1. Riconciliazione dei crediti e debiti reciproci con l'Unione Terre di Pianura e con l'ASP Pianura Est.

Per quanto concerne i rapporti di debito/credito con l'Unione Terre di Pianura, il Comune fornisce le "schede contabili" inerenti alle partite creditorie e debitorie, precisando che, nel 2019, non sussiste nessun credito.

In merito allo stato attuale dei rapporti di credito/debito con l'ASP Pianura Est, il Comune segnala una perdita d'esercizio rilevata nel corso del 2020 ma ripianata nel corso del 2021 attingendo al fondo perdite società partecipate che era stato accantonato nel risultato di amministrazione.

2.4.2. Considerevole aumento della mole dei residui attivi dal 2018 al 2019.

La mole dei residui attivi totali è aumentata considerevolmente fra le due annualità (da euro 8.237.759,05 nel 2018 ad euro 17.660.403,82 nel 2019, con un incremento di euro 9.422.644,75). Si rilevano, inoltre, residui vetusti di considerevole ammontare (euro 5.138.131,26 nel 2018 ed euro 5.375.969,07 nel 2019).

Sul primo profilo di potenziale criticità, la Sezione ha chiesto di fornire le motivazioni, illustrando le principali voci conservate a residuo. Il Comune ha chiarito che l'incremento rilevato tra i due esercizi è determinato dai finanziamenti relativi alla realizzazione di un nuovo complesso scolastico e precisamente:

- euro 5.000.000,00, che si riferiscono ad un contributo statale erogato dal Ministero dell'istruzione, università e ricerca (contributo fondo ex art. 1, comma 140, legge n. 232/2016) e dei quali è stato riscosso un importo pari ad euro 1.308.019,33;

- euro 1.640.000,00, che sono relativi alla cessione di un fabbricato e saranno riscossi a fine lavori;

- euro 2.500.000,00, che afferiscono ad un mutuo acceso con la Cassa depositi e prestiti S.p.a. e su tale ammontare è stato riscosso un importo pari ad euro 1.819.045,72, per un totale di euro 9.140.000.

Il Comune ha precisato, infine, che la riscossione di queste entrate dipende dallo stato di avanzamento dei lavori.

Con riferimento al secondo profilo che attiene alla significativa consistenza dei residui attivi vetusti in entrambi gli esercizi 2018 e 2019, l'Ente ha comunicato che essi "sono in fase di riscossione coattiva" e che la lentezza nella riscossione dipende dalla loro rateizzazione.

2.4.3. Scarsa efficacia dell'attività di contrasto all'evasione tributaria.

Dalle tabelle dei questionari relativi ai consuntivi 2018 e 2019, alla Sezione I.III – Gestione finanziaria – Entrate, è stato rilevato quanto segue:

Rendiconto 2018: a fronte di accertamenti per recupero evasione pari ad euro 538.401,99 risultano riscossioni per euro 98.736,52.

Rendiconto 2019: a fronte di accertamenti per recupero evasione pari ad euro 5.420.376,37 risultano riscossioni per euro 3.226.022,37.

Nel merito, il Comune rappresenta "lo stato, al 22.10.2021 dell'attività accertativa 2018/2019" specificando che l'entità del recupero dell'evasione a titolo di taxa rifiuti è di norma inferiore a quella afferente all'IMU/TASI".

L'Ente fornisce poi alcune informazioni relative all'attività di accertamento di IMU e TARI nel 2018 e 2019, tra le quali si rileva anche il dettaglio dell'accertato per riscossione coattiva e per l'insinuazione in procedure fallimentari.

Dalle richiamate informazioni si desume inoltre il "totale accertato e riscosso con acquiescenza del contribuente" e le riscossioni avvenute nel 2018, nel 2019 ed entro settembre 2021 in merito ad IMU, TARI e TASI nel 2018 e nel 2019. In particolare, dai dati estrapolati dalla risposta alla richiesta istruttoria si ricavano le tabelle di seguito riportate.

Accertamenti 2018

	Totale accertato e riscosso con acquiescenza del contribuente	Riscossioni nel 2018	Riscossioni entro settembre 2021
IMU	€ 197.280,67	€ 76.872,90	€ 120.407,77
TARI	€ 68.127,33	€ 21.864,52	€ 46.262,81

Accertamenti 2019

	Totale accertato e riscosso con acquiescenza del contribuente	Riscossioni nel 2019	Riscossioni entro settembre 2021
IMU/TASI	€ 448.303,37	€ 234.410,74	€ 213.892,63
TARI	€ 53.444,75	€ 14.100,00	€ 39.344,75

2.4.4. Adeguatezza del fondo rischi per contenzioso.

Dagli atti risulta che nel 2018 il Comune ha destinato parte dell'avanzo che risultava dal rendiconto 2018 alla costituzione di un fondo rischi per euro 500.000,00 e che nel 2019 l'accantonamento era pari all'importo complessivo di euro 1.250.000,00. L'Organo di revisione ha attestato la congruità del fondo in entrambi gli esercizi.

Sentito sul punto, il Comune ha riferito che nel 2018 e nel 2019 il servizio bilancio e il servizio legale e i responsabili di Area hanno verificato il contenzioso pendente. "Sulla base delle informazioni aggiornate da parte dei legali dell'ente, del proprio Broker assicurativo e dai responsabili di Area, con il rendiconto 2018 si è provveduto ad accantonare a Fondo rischi la somma di € 500.000,00". Nel 2019 si è reso necessario un ulteriore accantonamento e il fondo rischi ha complessivamente raggiunto la somma di euro 1.250.000,00. In proposito, l'Ente ha precisato, inoltre, che si è tenuto conto di tutte le pendenze giudiziarie, anche di quelle di modesta entità, e che sono state quantificate anche le situazioni coperte da polizza assicurativa che prevedono delle franchigie.

Infine, il Comune ha dichiarato che, nel corso del 2020, è stato riconosciuto un debito fuori bilancio derivante da sentenza esecutiva che è stato "completamente assorbito dagli accantonamenti suddetti".

2.4.5. Re-imputazione ad un solo esercizio delle spese coperte dal fondo pluriennale vincolato – corretta gestione dei cronoprogrammi di spesa.

Alla richiesta della Sezione, volta a conoscere le ragioni della reimputazione ad un solo esercizio delle spese coperte dal FPV di parte capitale sia a consuntivo 2018 che a consuntivo 2019, il Comune di Castenaso ha riferito che le "spese coperte dal fpv sono state reimputate ad un solo esercizio in quanto gli investimenti da realizzare nei due esercizi presi in esame erano afferenti ad opere la cui esigibilità si esauriva nell'arco di due anni".

Con riferimento all'aspetto della corretta gestione dei cronoprogrammi di spesa, sul quale pure sono stati chiesti chiarimenti in sede istruttoria, il Comune ha riferito che la formulazione dei cronoprogrammi veniva gestita per opere che hanno un periodo di realizzazione che va oltre i due anni e che il *software* di gestione contabile è stato, comunque, implementato nel corso del 2020 con il modulo di gestione dei cronoprogrammi.

2.4.6. Controllo successivo di regolarità amministrativa e contabile.

Il Comune ha riferito che è "in corso di acquisizione la documentazione a supporto sui controlli interni 2018/2019". In data 12 novembre 2021 il Comune

ha trasmesso i verbali conclusivi sull'esito del controllo successivo di regolarità amministrativa e contabile per gli anni 2018 e 2019 redatti dal vice-segretario per il 2018 e dal segretario generale per il 2019, in qualità di responsabile unico per i controlli interni successivi di regolarità amministrativa, che, come riportato nei medesimi verbali, viene trasmesso, ai sensi dell'art. 4, comma 11, del Regolamento del sistema dei controlli interni, approvato con deliberazione del Consiglio dell'Unione Terre di Pianura n. 4 del 29 marzo 2017, a cura del Responsabile unico anche all'Organo di revisione.

2.4.7. Spese di personale.

Il Comune ha riferito che lo sfioramento della spesa di personale a tempo determinato per euro 1.812,83, rilevato nell'anno 2019, è stato del tutto occasionale in quanto il 2019 ha segnato numerose emergenze che hanno comportato maggiori spese per il lavoro flessibile nel corso del 2019 (sostituzioni personale asilo nido per assenze sia temporanee sia prolungate, per euro 25.984; sostituzioni di personale attività culturali per trasferimento di personale di ruolo, per euro 33.464,74; sostituzione di personale cessato da servizio per uffici di front office al cittadino, per euro 22.906,58; sostituzione di personale cessato dal servizio sportello sociale, per euro 22.571,08; sostituzione di personale di refezione e assistenza scolastica assente per malattia e altre assenze non sostituibili con personale di ruolo, per euro 12.418,41; sostituzione di personale tecnico per cessazione di personale di ruolo, per euro 17.417,45), indicando, analiticamente, per ciascuna di esse le ragioni per le quali ha dovuto fare ricorso al lavoro flessibile. Circa le azioni correttive poste in essere, il Comune ha segnalato una riduzione della spesa di personale per lavoro flessibile nell'anno 2020 che complessivamente è stata pari ad euro 100.111,96 e che tale riduzione si è resa possibile, oltre che da minori emergenze, anche dalle assunzioni a tempo indeterminato il cui *iter* era già iniziato nel corso del 2019.

2.4.8 Partite di giro.

Il Comune ha spiegato che l'incongruenza segnalata deriva dalla gestione dell'IVA commerciale, chiarendo, al contempo, che è stato ridotto l'impegno in partite di giro in competenza 2019 in quanto non era stato assunto l'accertamento al titolo 3 delle entrate finalizzato a generare un mandato e una reversale di pari importo. Il versamento dell'IVA commerciale a debito è stato regolarmente effettuato sul titolo 1 della spesa. Il Comune ha precisato, altresì, che l'irregolarità non ha inciso sul risultato di amministrazione in quanto il minore impegno sulle

partite di giro è stato compensato dal minore accertamento di pari importo non assunto sul titolo 3. Siccome la differenza è stata rilevata, anche dall'Organo di revisione nella relazione al rendiconto (pag. 22), solo dopo la chiusura, il Comune ha preferito giustificare la differenza, anziché riaprire le scritture contabili riapprovando i documenti.

2.5. Il magistrato istruttore, considerato che il contraddittorio con l'Ente si è già instaurato in via cartolare e che le criticità emerse trovano riscontro documentale, ha chiesto al Presidente della Sezione di sottoporre le risultanze dell'istruttoria svolta sul Comune di Castenaso (BO) all'esame del Collegio.

DIRITTO

1. Dopo la riforma del Titolo V Parte II della Costituzione, la legge 5 giugno 2003, n. 131, concernente *"Disposizioni per l'adeguamento dell'ordinamento della Repubblica alla legge costituzionale 18 ottobre 2001, n. 3"* ha introdotto forme di controllo cd. *"collaborativo"* nei confronti di Comuni, Province, Città metropolitane e Regioni (art. 114 Cost.), finalizzate alla verifica del rispetto degli equilibri di bilancio da parte delle Autonomie territoriali, in relazione ai vincoli derivanti dall'appartenenza dell'Italia all'Unione europea (art. 117 Cost.).

La legge 23 dicembre 2005, n. 266 (legge finanziaria 2006) ha poi previsto, per gli Organi di revisione economico-finanziaria degli enti locali, l'obbligo di trasmissione alle competenti sezioni regionali di controllo di una relazione sul bilancio di previsione dell'esercizio di competenza e sul rendiconto dell'esercizio medesimo, sulla base di criteri e linee guida definiti dalla Corte dei conti. Nelle intenzioni del legislatore, tale adempimento deve dare conto, in particolare, del rispetto degli obiettivi annuali posti dal patto di stabilità interno e dell'osservanza del vincolo previsto in materia di indebitamento dall'articolo 119, ultimo comma, della Costituzione, nonché di ogni grave irregolarità contabile e finanziaria in ordine alle quali l'amministrazione non abbia adottato le misure correttive segnalate dall'Organo di revisione.

Chiamata a pronunciarsi su dette disposizioni, la Corte costituzionale ha affermato che tale forma di controllo esterno è da ritenere *"ascrivibile alla categoria del riesame di legalità e regolarità"* concorrendo *"alla formazione di una visione unitaria della finanza pubblica, ai fini della tutela dell'equilibrio finanziario e di osservanza del patto di stabilità interno"* (ex multis, sent. n. 179 del 2007), affermando altresì che tale nuova attribuzione trova diretto fondamento nell'art.

100 Cost., il quale - come noto - assegna alla Corte dei conti il controllo successivo sulla gestione del bilancio, come controllo esterno ed imparziale, dovendosi quindi intendere il controllo *"sulla gestione del bilancio dello Stato"*, esteso, alla luce del mutato quadro costituzionale di riferimento, ai bilanci di tutti gli enti pubblici che costituiscono, nel loro insieme, la finanza pubblica allargata (art. 97, primo comma, Cost.).

1.1. L'art. 3, comma 1, lett. e) del decreto-legge n. 174 del 2012, convertito, con modificazioni, dalla legge n. 213 del 2012, ha introdotto nel d.lgs. n. 267 del 2000 l'art. 148-*bis* (intitolato *"Rafforzamento del controllo della Corte dei conti sulla gestione finanziaria degli enti locali"*), il quale prevede che le Sezioni regionali di controllo della Corte dei conti esaminano i bilanci preventivi e i rendiconti consuntivi degli enti locali per la verifica del rispetto degli obiettivi annuali posti dal patto di stabilità interno, dell'osservanza del vincolo previsto in materia di indebitamento dall'articolo 119, sesto comma, della Costituzione, della sostenibilità dell'indebitamento, dell'assenza di irregolarità, suscettibili di pregiudicare, anche in prospettiva, gli equilibri economico-finanziari degli enti.

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

In conformità alla disposizione dell'art. 148-*bis*, comma 3 del d.lgs. n. 267 del 2000, qualora le Sezioni regionali della Corte accertano la sussistenza *"di squilibri economico-finanziari, della mancata copertura di spese, della violazione di norme finalizzate a garantire la regolarità della gestione finanziaria, o del mancato rispetto degli obiettivi posti con il Patto di stabilità interno"*, gli enti locali interessati sono tenuti ad adottare, entro sessanta giorni dalla comunicazione della delibera di accertamento, *"i provvedimenti idonei a rimuovere le irregolarità e a ripristinare gli equilibri di bilancio"*, nonché a trasmettere alla Corte i provvedimenti adottati, in modo che la magistratura contabile possa verificare, nei successivi trenta giorni, se gli stessi siano idonei a rimuovere le irregolarità ed a ripristinare gli equilibri di bilancio. In caso di mancata trasmissione dei provvedimenti correttivi, o di esito negativo della valutazione, *"è preclusa l'attuazione dei programmi di spesa per i quali è stata accertata la mancata copertura o l'insussistenza della relativa sostenibilità finanziaria"*.

Sulle disposizioni normative appena esaminate, la Corte costituzionale (sent. n. 60/2013) ha evidenziato come l'art. 1, commi da 166 a 172 della legge n. 266 del 2005 e l'art. 148-*bis* del d.lgs. n. 267 del 2000, introdotto dall'art. 3,

comma 1, lettera e) del decreto-legge n. 174 del 2012, abbiano istituito tipologie di controllo, estese alla generalità degli enti locali, finalizzate ad evitare e prevenire situazioni di pregiudizio irreparabile agli equilibri di bilancio.

Pertanto, tali controlli si collocano su profili distinti rispetto al controllo sulla gestione amministrativa e sono compatibili con l'autonomia di regioni, province e comuni, in forza del supremo interesse alla legalità finanziaria ed alla tutela dell'unità economica della Repubblica (artt. 81, 119 e 120 Cost.). Tali funzioni di controllo attribuite alle Sezioni regionali di controllo della Corte dei conti assumono ancora maggior rilievo nel quadro delineato dall'art. 2, comma 1, della legge costituzionale 20 aprile 2012, n. 1, che, nel comma introdotto a modifica dell'art. 97 Cost., richiama il complesso delle pubbliche amministrazioni ad assicurare l'equilibrio dei bilanci e la sostenibilità del debito pubblico, in coerenza con l'ordinamento dell'Unione europea.

Qualora le riscontrate irregolarità non integrino fattispecie di irregolarità sanzionabili, nei termini di cui al comma terzo dell'art. 148-*bis* T.U.E.L., la Sezione regionale di controllo rinviene comunque la necessità di richiamare l'attenzione dell'Ente, in particolare degli organi politici e degli organi tecnici di controllo (responsabile dei servizi finanziari, revisori dei conti, segretario comunale), ognuno per la parte di competenza, affinché possano essere adottate le opportune misure di autocorrezione. In tale contesto si inserisce peraltro la riforma operata dal d.lgs. n. 118 /2011 che, in attuazione della delega contenuta nella legge 5 maggio 2009, n. 42, di attuazione del federalismo fiscale di cui all'art. 119 della Costituzione, ha intrapreso il processo di armonizzazione dei sistemi contabili degli enti territoriali e dei loro organismi partecipati, in quanto dalla leggibilità e confrontabilità dei bilanci pubblici dipende la corretta valutazione degli andamenti della finanza territoriale, i cui esiti si riflettono sui conti pubblici nazionali nei termini già descritti.

1.2. In continuità con il percorso già intrapreso per il passato ed in conformità alla ormai consolidata giurisprudenza della Corte costituzionale, anche per gli esercizi in esame il controllo ha privilegiato l'analisi degli aspetti principali della gestione, ossia: la gestione finanziaria, il risultato di amministrazione, l'indebitamento.

La Sezione evidenzia che "il risultato di amministrazione è parte integrante, anzi coefficiente necessario, della qualificazione del concetto di equilibrio dei bilanci" (Corte cost., sent. n. 247/2017, punto 8.6 del *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 del *diritto*).

Nell'ordinamento contabile degli enti locali, esso è definito, in termini puramente finanziari, dall'art. 186 del T.U.E.L. 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 T.U.E.L. che, al comma 1, dispone: *"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 quindi chiaro che il risultato contabile di amministrazione costituisce il dato fondamentale di sintesi dell'intera gestione finanziaria dell'Ente.

Altro essenziale dato contabile per la verifica della gestione finanziaria è rappresentato dagli equilibri di bilancio che, a norma dell'art. 193 del T.U.E.L., devono caratterizzare la gestione annuale. In particolare, deve essere garantito il pareggio finanziario complessivo per la competenza, comprensivo dell'utilizzo dell'avanzo di amministrazione e del recupero del disavanzo di amministrazione e garantendo un fondo di cassa finale non negativo. Inoltre, le previsioni di competenza relative alle spese correnti sommate alle previsioni di competenza relative ai trasferimenti in c/capitale, al saldo negativo delle partite finanziarie e alle quote di capitale delle rate di ammortamento dei mutui e degli altri prestiti, con l'esclusione dei rimborsi anticipati, non possono essere complessivamente superiori alle previsioni di competenza dei primi tre titoli dell'entrata, ai contributi

destinati al rimborso dei prestiti e all'utilizzo dell'avanzo di competenza di parte corrente e non possono avere altra forma di finanziamento, salvo le eccezioni tassativamente indicate nel principio applicato alla contabilità finanziaria necessarie a garantire elementi di flessibilità degli equilibri di bilancio al fine del rispetto del principio dell'integrità (art. 162, comma 6, del T.U.E.L.). Il d.lgs. n. 118/2011 definisce gli schemi ed i prospetti ai quali gli enti locali sono tenuti ad attenersi nella raffigurazione dei dati contabili: in particolare, l'allegato 10 consente di dare rappresentazione agli equilibri della gestione annuale a rendiconto.

Il mantenimento di un equilibrio stabile consente all'ente di mantenersi, in prospettiva, in una situazione di avanzo di amministrazione e di sostenibilità dell'indebitamento.

Con riferimento a tale ultimo parametro, va evidenziato che in un sistema di contabilità finanziaria il nuovo debito contratto rappresenta una entrata, capace dunque di migliorare il risultato contabile di amministrazione.

È per questa ragione che il legislatore ha previsto vincoli ben precisi alla crescita dell'indebitamento: uno di carattere qualitativo, relativo alla destinazione delle risorse in tal modo acquisite, l'altro di carattere quantitativo, relativo alla sostenibilità degli oneri annuali che discendono dall'indebitamento.

Rispetto al primo profilo (vincolo di carattere qualitativo della spesa), l'art. 119, comma 6 della Costituzione, stabilisce che gli enti territoriali possono indebitarsi per le sole spese di investimento.

La riforma che ha costituzionalizzato il principio del pareggio di bilancio ha, dunque, inteso rafforzare il divieto già affermato dall'art. 119, comma 6 della Costituzione nella sua versione originaria e sancito a livello di legislazione ordinaria dall'art. 3, comma 16 della legge 24 dicembre 2003, n. 350. Sotto il secondo profilo (vincolo quantitativo della spesa), l'art. 203 del T.U.E.L. detta regole per la contrazione di nuovo indebitamento tali da assicurare che i connessi oneri non assumano dimensioni tali da vulnerare la stabilità finanziaria dell'ente, dovendo tali oneri essere pari ad una percentuale predefinita delle entrate correnti dell'ente.

Le tre dimensioni fondamentali della gestione (risultato contabile di amministrazione, equilibri di bilancio ed indebitamento) sono pertanto tra loro strettamente connesse; sicché, il governo della loro evoluzione è funzionale al mantenimento di una situazione di sana gestione finanziaria da parte dell'ente e su di esse si concentra il controllo di legittimità-regolarità della Corte dei conti.

2. La giurisprudenza di questa Sezione regionale di controllo ha formulato una serie di criteri campionari volti ad individuare le ipotesi di maggior rischio per la tenuta degli equilibri (deliberazione n. 43/2019/INPR del 14 giugno 2019, richiamata dalla Sezione delle autonomie nella deliberazione n. 9/2020/INPR di approvazione delle linee guida e relativo questionario per gli organi di revisione economico finanziaria degli enti locali). Anche per l'esame dei rendiconti relativi agli esercizi 2018 e 2019 questa Sezione ha definito i criteri di selezione degli enti da assoggettare al controllo (deliberazione n. 92/2020/INPR del 14 ottobre 2020) e precisamente:

1) fondo cassa pro capite al 31 dicembre 2018 minore del dato medio e differenza tra i residui attivi e il fondo crediti di dubbia esigibilità, in rapporto ai residui passivi, maggiore del 115%;

2) fondo pluriennale vincolato in conto capitale uguale a zero;

3) fondo crediti di dubbia esigibilità uguale a zero;

4) fondo anticipazioni liquidità maggiore di zero;

5) parte disponibile del risultato di amministrazione minore o uguale a zero;

6) enti che non siano stati sottoposti a controllo finanziario dall'esercizio 2010 o 2011 e che siano stati individuati ad alto o medio-alto rischio di controllo dalla delibera n. 23/SEZAUT/2019/FRG;

7) enti non ricompresi nei criteri precedenti, per i quali si ritengano necessari specifici approfondimenti in ordine a profili di carattere contabile e gestionale.

3. All'esito dell'istruttoria svolta sul Comune di Castenaso, selezionato in base al criterio n. 1, si rilevano i seguenti profili di criticità.

3.1. Aumento di residui attivi conservati a rendiconto da un esercizio all'altro

(cfr. Corte conti, Sez. reg. contr. Emilia-Romagna, delib. n. 101/2020/PRSP; 116/2021/PRSE)

Dalle acquisizioni documentali emerge che la mole dei residui attivi aumenta in maniera consistente tra le due annualità. Si rileva, inoltre, un considerevole ammontare di residui vetusti.

Nel prendere atto delle motivazioni riferite dall'Ente e tenuto conto, in particolare, che l'aumento delle poste a residuo è dovuto principalmente alla

parziale riscossione di contributi statali, il Collegio rammenta, in generale, che la Sezione delle autonomie, nella deliberazione n. 9/SEZAUT/2016/INPR (Linee di indirizzo per la formazione del bilancio 2016-2018 e per l'attuazione della contabilità armonizzata negli Enti territoriali), ha rilevato che: "Il riaccertamento straordinario ha avuto, come più volte ribadito, lo scopo di adeguare i residui attivi e passivi, conservati al 31 dicembre 2014 in forza delle regole vigenti prima dell'entrata in vigore della riforma contabile, al principio della competenza finanziaria potenziata che, a far data dal 1° gennaio 2015, è divenuto la regola fondamentale da applicare alla gestione finanziaria degli enti e, quindi, anche alla gestione dei residui. (...) Per effetto della gestione ordinaria dei residui, che comporta ogni anno la formazione di nuovi residui attivi e la riscossione o cancellazione di vecchi crediti, lo *stock* di residui attivi dovrebbe tendere ad una naturale stabilizzazione, mentre i residui passivi devono tendere verso una progressiva riduzione".

Si vuole qui sottolineare che il pericolo sotteso alla inosservanza dei principi di cui al d.lgs. n. 118 del 2011 in tema di armonizzazione dei conti pubblici è quello di una indebita dilatazione della spesa, in palese conflitto con i precetti contenuti nell'art. 81 della Costituzione, in considerazione del fatto che detti principi contabili costituiscono attuazione del medesimo parametro costituzionale. Pertanto, il mantenimento di residui attivi eventualmente inesigibili nel conto del bilancio incide sull'attendibilità del risultato contabile di amministrazione e sulla formazione dell'avanzo di amministrazione che può risultare sussistente solo sotto il profilo contabile (art. 187 del T.U.E.L.).

In ogni caso, al fine di garantire gli equilibri della gestione finanziaria, in presenza di residui, risalenti ad anni indietro nel tempo e di dubbia sussistenza, occorre attivare per tempo idonee procedure di ricognizione e verifica delle singole posizioni creditorie/debitorie finalizzate al loro progressivo esaurimento.

La Sezione, pertanto, non può non richiamare l'attenzione sull'esigenza di operare una rigorosa ed attenta verifica delle voci classificate nei residui, finalizzata a mantenere in bilancio solo quelle per le quali la riscossione/pagamento possa essere previsto con un ragionevole grado di certezza; infatti al fine di conferire veridicità ed attendibilità al bilancio dell'Amministrazione locale, il legislatore ha stabilito che, al termine di ciascun esercizio, prima dell'inserimento in bilancio dei residui, l'Ente debba procedere ad una specifica operazione di riaccertamento tesa a verificare le posizioni creditorie/debitorie. Considerata la finalità della norma, deve trattarsi di un controllo sostanziale e non solo formale. L'Ente, cioè, non può limitarsi a verificare

la ragione, il titolo giuridico, la giustificazione delle singole poste, ma deve accertare l'effettivo obbligo di riscuotere il credito e pagare il debito, attraverso un prudente apprezzamento dell'esistenza dei requisiti essenziali previsti dall'ordinamento.

L'eccessivo accumulo dei residui attivi - in disparte quanto rappresentato dall'Ente in merito ai residui inerenti ai finanziamenti relativi alla realizzazione di un nuovo complesso scolastico per un valore complessivo di euro 9.140.000 (di cui è stato riscosso un importo pari a euro 3.127.065,05), costituisce un grave elemento di criticità, tenuto anche conto della mole dei residui vetusti pari a euro 5.138.131,26 nel 2018 e ad euro 5.375.969,07 nel 2019; un ulteriore aumento tendenziale potrebbe recare pregiudizio alla tenuta degli equilibri di bilancio dell'Ente.

3.2. Efficacia del contrasto all'evasione tributaria

(cfr. Corte conti, Sez. reg. contr. Emilia-Romagna, delib. n. 82/2020/PRSE; n. 96/2020/PRSE 108/2021/PRSE)

La Sezione, pur prendendo atto di quanto rappresentato dall'Ente in merito alle riscossioni avvenute nel 2021, rammenta l'esigenza di imprimere il massimo impulso e di assicurare una rigorosa continuità alle attività di controllo e di riscossione coattiva dei tributi non spontaneamente versati dai contribuenti. Ed infatti una gestione discontinua dell'attività di accertamento tributario potrebbe danneggiare l'ente impositore quantomeno per il ritardo con il quale consegue le relative entrate e può compromettere l'esito della riscossione, allontanando temporalmente il momento in cui si determina il presupposto dell'imposta da quello in cui si concretizza l'azione di riscossione non spontanea. Inoltre, la Sezione evidenzia che un'azione discontinua nell'accertamento dei tributi determina la non corretta rappresentazione dei fenomeni contabili, pregiudicando l'obbligo della rendicontazione, il cui scopo principale è la piena accessibilità informativa per il cittadino ai dati della resa del conto, a garanzia del leale e trasparente rapporto dialettico che connota il mandato elettorale ed il correlato giudizio democratico circa l'*an*, il *quando* ed il *quomodo* della gestione delle pubbliche risorse in relazione alle pubbliche finalità (Corte cost., sent. n. 184/2016).

Sul piano generale, risulterebbe censurabile qualsiasi azione od omissione volta a ritardare il recupero dei tributi che, in quanto tali, vincolano a doveri ineludibili di solidarietà (art. 23 della Costituzione) e il cui mancato versamento determinerebbe inammissibili sperequazioni rispetto a chi adempie

correttamente, nonché riflessi irrazionali sul piano della sana gestione.

La Sezione rammenta inoltre che, in ossequio al principio generale della indisponibilità dell'obbligazione tributaria riconducibile ai principi di capacità contributiva (art. 53, comma 1, Cost.) ed imparzialità nell'azione della pubblica amministrazione (art. 97 Cost.), espressione entrambi del più generale principio di eguaglianza nell'ambito dei rapporti tributari si giunge alla considerazione che carenze nel recupero dell'evasione tributaria costituiscono un comportamento censurabile, antitetico rispetto ai parametri disegnati dalla Carta costituzionale e ai principi contabili ad essi sottesi. Dall'indisponibilità dell'obbligazione tributaria, vincolata ed *ex lege*, si ricava quindi la conclusione circa l'irrinunciabilità della potestà impositiva, con i corollari della non prorogabilità del recupero delle somme a tale titolo dovute e della necessità che l'azione del Comune sia tempestivamente volta ad evitare la prescrizione del credito tributario.

Pertanto, si richiama l'attenzione del Comune ad assicurare l'efficienza dell'attività di contrasto all'evasione tributaria.

3.3. Adeguatezza del fondo rischi per contenzioso

(cfr. Corte conti, Sez. reg. contr. Emilia-Romagna, delib. n.23 /2020/PRSE, n.102/2020/PRSP, n.46/2021/PRSE, 115/2021/PRSE)

La Sezione, pur prendendo atto di quanto riferito dal Comune che ha dichiarato di aver "tenuto conto di tutte le pendenze giudiziarie", anche di quelle con importi di modesta entità, rileva che l'Organo di revisione, nella relazione al consuntivo 2019, denuncia "un'incomprensibile indisponibilità nell'assecondare la richiesta di avere a disposizione una relazione puntuale delle cause legali in essere, mettendo unicamente a disposizione un prospetto contenente uno stringato commento e l'indicazione di importi risalenti alla fase iniziale delle cause", ricordando al contempo che senza la suddetta documentazione proveniente dalla competente fonte informativa non è in grado di compiere alcuna valutazione e di esprimersi con cognizione.

Ciò premesso, la Sezione richiama la deliberazione n. 14/2017/INPR della Sezione delle autonomie recante "Linee di indirizzo per la relazione dei revisori dei conti dei comuni, delle città metropolitane e delle province sui bilanci di previsione 2017-2019 per l'attuazione dell'art. 1 comma 166 e seguenti, della legge 23 dicembre 2005 n. 266". Con tale intervento, volto a fornire agli enti utili indicazioni di principio e operative su alcuni profili di particolare rilevanza per la corretta programmazione e gestione del bilancio di previsione 2017-2019, la Sezione delle autonomie ha sottolineato che "Particolare attenzione deve essere

riservata alla quantificazione degli altri accantonamenti a fondi, ad iniziare dal Fondo contenzioso, legato a rischi di soccombenza su procedure giudiziarie in corso. Risulta essenziale procedere ad una costante ricognizione e all'aggiornamento del contenzioso formatosi per attestare la congruità degli accantonamenti, che deve essere verificata dall'Organo di revisione. Anche in questo caso, la somma accantonata non darà luogo ad alcun impegno di spesa e confluirà nel risultato di amministrazione per la copertura delle eventuali spese derivanti da sentenza definitiva, a tutela degli equilibri di competenza nell'anno in cui si verificherà l'eventuale soccombenza.".

La quota accantonata a consuntivo nel risultato di amministrazione per "fondo rischi e spese", ai sensi del d.lgs. n. 118/2011, allegato 4/2, punto 9.2, è determinata, tra l'altro, da «accantonamenti per le passività potenziali».

La lettura di detti principi conforma, quindi, sia gli obblighi dell'Ente, il quale è tenuto ad un'attenta ricognizione delle cause pendenti, sia gli obblighi dell'Organo di revisione che attesterà la congruità dei relativi accantonamenti, in particolare nel risultato di amministrazione a rendiconto. Tali adempimenti permettono, da un lato, di non far trovare l'Ente sguarnito nel momento in cui l'evento negativo, che si è ritenuto probabile, dovesse realizzarsi e comportare il pagamento di spese, sia legali che risarcitorie e, dall'altro lato, di preservare gli equilibri di bilancio, richiedendo, quindi, uno sforzo supplementare sul versante gestionale da parte dell'Ente volto a declinare in modo appropriato le esigenze sottese alla corretta applicazione dei principi contabili.

In conclusione, la Sezione ribadisce che la situazione di possibili contenziosi, anche potenziali, deve essere specificamente fatta oggetto di ricognizione da parte dell'Ente e monitorata dall'Organo di revisione, al quale spetta l'onere di attestarne la congruità. La violazione, emersa in istruttoria, dell'obbligo del Comune di effettuare una puntuale ricognizione del contenzioso pendente e di sottoporla all'organo di revisione induce la Sezione a richiamare l'Ente al rispetto formale del suddetto obbligo, producendo, entro il termine di 90 giorni, un formale atto deliberativo della Giunta comunale volto ad effettuare la ricognizione del contenzioso pendente, anche se negativo, con i relativi valori e il cui elenco formerà oggetto di valutazione e del conseguente parere dell'Organo di revisione.

Il Comune dovrà effettuare la classificazione delle proprie passività potenziali, distinguendole tra debiti certi, passività probabili, passività possibili e passività da evento remoto, secondo i seguenti principi:

- il debito certo, con indice di rischio 100%, è l'evento che si è concretizzato in una sentenza esecutiva, ma momentaneamente sospesa *ex lege*;
- la passività "probabile", con indice di rischio uguale o superiore al 51%, (che impone un ammontare di accantonamento che sia pari almeno a tale percentuale) è quella nella quale rientrano i casi di provvedimenti giurisdizionali non esecutivi, nonché i giudizi non ancora esitati in decisione, per cui l'avvocato abbia espresso un giudizio di soccombenza di grande rilevanza (cfr., al riguardo, documento OIC n. 31 e la definizione dello IAS 37, in base al quale l'evento è probabile quando si ritiene sia più verosimile che il fatto si verifichi piuttosto che il contrario);
- la passività "possibile" che, in base al documento OIC n. 31, nonché dello IAS 37, è quella in relazione alla quale il fatto che l'evento si verifichi è inferiore al probabile e, quindi, il range oscilla tra un massimo del 49% e un minimo determinato in relazione alla soglia del successivo criterio di classificazione;
- la passività "da evento remoto", la cui probabilità è stimata inferiore al 10%, con accantonamento previsto pari a zero.

3.4. Superamento del limite di spesa per il personale di cui all'art. 9, comma 28, d.l. n. 78 del 2010 e successive modificazioni

Dalle risultanze istruttorie e, in particolare, dalla relazione dell'Organo di revisione per l'anno 2019 è emerso che l'Ente non ha rispettato il vincolo previsto dall'articolo 9, comma 28, del decreto-legge n. 78/2010, convertito, con modificazioni, dalla legge n. 122/2010 in materia di spesa per il personale a tempo determinato, con convenzioni o con contratti di collaborazione coordinata e continuativa.

In seguito a specifica richiesta istruttoria, il Comune ha confermato il superamento del limite di spesa di personale a tempo determinato per l'importo di euro 1.812,83 precisando che tale sfioramento è stato del tutto occasionale ed è stato determinato da numerose emergenze cui ha dovuto far fronte nel 2019. In particolare, il Comune ha indicato le sostituzioni di personale che si sono rese necessarie nel corso del 2019 per assenze per malattia, per cessazioni o per trasferimenti di personale. Il Comune ha, altresì, fornito un prospetto da cui si evince che la spesa sostenuta nel 2009, indicata come "tetto per lavoro flessibile", è pari a euro 137.492,39 e che il "totale liquidato" per il 2019 è di euro 145.677,14 che, diminuito del 4,374% di aumenti contrattuali, è pari a euro 139.305,22. Nel prospetto è infine indicata la "differenza 2009/2019 ai fini del

limite art. 9, comma 28 D.L. 78/2010" che corrisponde all'importo già richiamato di euro 1.812,83.

La disposizione di cui trattasi (art. 9, comma 28, del citato decreto-legge n. 78/2010, come da ultimo modificato dal decreto-legge 24 giugno 2014, n. 90, convertito, con modificazioni, dalla legge 11 agosto 2014, n. 114) prevede che le amministrazioni interessate possano avvalersi di personale a tempo determinato o con convenzioni ovvero con contratti di collaborazione coordinata e continuativa, ovvero ricorrere a contratti di formazione e lavoro, ad altri rapporti formativi, alla somministrazione di lavoro, nonché al lavoro accessorio, nel solo limite del 50 per cento della spesa sostenuta per le stesse finalità nell'anno 2009.

La Corte costituzionale, con la sentenza n. 173/2012 che ha dichiarato non fondate le questioni di legittimità costituzionale dell'articolo 9, comma 28, del decreto-legge n. 78 del 2010, ha osservato che tale norma pone un obiettivo generale di contenimento della spesa relativa ad un vasto settore del personale e, precisamente, a quello costituito da quanti collaborano con le pubbliche amministrazioni in virtù di contratti diversi dal rapporto di impiego a tempo indeterminato. Peraltro, come precisato dalla Corte costituzionale, l'art. 9, comma 28, lascia alle singole amministrazioni la scelta circa le misure da adottare con riferimento ad ognuna delle categorie di rapporti di lavoro da esso previste. Di conseguenza, ciascun ente pubblico può determinare se e quanto ridurre la spesa relativa a ogni singola tipologia contrattuale, ferma restando la necessità di osservare il limite della riduzione del 50 per cento della spesa complessiva rispetto a quella sostenuta nel 2009.

Ai fini che qui interessano, rileva, in particolare, che l'art. 11, comma 4-bis, del citato decreto-legge n. 90/2014 ha inserito il settimo periodo secondo cui: *"Le limitazioni previste dal presente comma non si applicano agli enti locali in regola con l'obbligo di riduzione delle spese di personale di cui ai commi 557 e 562 dell'articolo 1 della legge 27 dicembre 2006, n. 296, e successive modificazioni, nell'ambito delle risorse disponibili a legislazione vigente"*. All'inciso fa seguito l'ottavo periodo che contiene la seguente disposizione: *"Resta fermo che comunque la spesa complessiva non può essere superiore alla spesa sostenuta per le stesse finalità nell'anno 2009"*.

La Sezione Autonomie, con deliberazione n. 2/2015/QMIG, ha chiarito che gli enti che hanno rispettato, come emerge per il caso del Comune di Castenaso dalla relazione dell'Organo di revisione, i limiti di spesa di cui all'art. 1, commi 557 e 562, della legge n. 296/2006, seppur esclusi dall'applicazione del limite del 50 per cento, ricadono inevitabilmente in quello del 100 per cento della spesa

sostenuta nel 2009, regime, comunque, più favorevole rispetto al vincolo disposto dal primo periodo (50 per cento).

Alla luce del quadro normativo sopra richiamato e dell'interpretazione fornita dalla Sezione Autonomie, la Sezione, nel richiamare il particolare rigore con cui il legislatore ha previsto tale limite di spesa la cui violazione, come riportato al medesimo art. 9, comma 28, costituisce illecito disciplinare e determina responsabilità erariale, non può non osservare che:

- il superamento del limite si è verificato soltanto nel 2019 e non anche nell'anno precedente, né in quello successivo;
- la spesa sostenuta nell'anno 2020 è risultata nettamente inferiore a quella del 2009 (euro 100.111,96 rispetto a euro 137.492,39).

Tali considerazioni, se da un lato, confermano quanto sostenuto dal Comune, ossia che si sia trattato di uno sfioramento occasionale del tetto di spesa di cui all'art. 9, comma 28, del D.L. n. 78/2010, dall'altro, inducono a ritenere che la situazione del Comune di Castenaso non sia assimilabile a nessuna delle due ipotesi esaminate dalla Sezione Autonomie nelle deliberazioni n. 1/SEZAUT/2017/QMIG e n. 15/SEZAUT/2018/QMIG che si riferiscono, invece, a quei comuni di piccole dimensioni che, per l'assenza o per l'esiguità della somma erogata per personale a tempo determinato nel 2009 o nel triennio 2007-2009, non siano in grado di provvedere ad assunzioni flessibili volte a soddisfare esigenze temporanee ed eccezionali. Ne consegue che per il caso del Comune all'odierno esame della Sezione, che nel 2009 ha sostenuto una spesa per lavoro flessibile che appare adeguata a costituire la soglia di spesa prevista dal legislatore, non può trovare applicazione il principio di diritto enunciato dalla Sezione Autonomie nelle sopra richiamate deliberazioni secondo il quale, nei casi di spesa storica assente o comunque irrisoria, la spesa strettamente necessaria per far fronte, in via del tutto eccezionale, ad un servizio essenziale per l'ente rappresenta un ragionevole parametro finanziario ai fini della determinazione del limite di spesa previsto dall'art. 9, comma 28, del D.L. n. 78/2010.

Alla luce di quanto precede, la Sezione rileva che non è consentito superare per le assunzioni a tempo determinato o per qualsivoglia forma contrattuale flessibile di assunzione e di impiego del personale il livello di spesa sostenuta per la medesima finalità nell'anno 2009. L'indefettibilità dell'obbligo di rispettare i limiti di spesa indicati dall'art. 9, comma 28, del D.L. n. 78/2010, che costituisce ormai un approdo giurisprudenziale condiviso (*ex plurimis*, Sez. Veneto, n. 391/2017/PAR; Sez. Puglia, n. 100/2016/PAR; Sez. Emilia Romagna, n. 78/2015/PAR) vale anche per le assunzioni strettamente necessarie a garantire

l'esercizio delle funzioni di istruzione pubblica e del settore sociale (che rappresentano alcuni dei casi di sostituzione di personale che hanno contribuito allo sfioramento del tetto di spesa da parte del Comune di Castenaso) per le quali già vale l'aumento del limite dal 50% al 100% della spesa sostenuta per le stesse finalità nel 2009, non prevedendosi alcuna ulteriore deroga né per gli enti di piccole dimensioni né per quelli cd. virtuosi e neppure per far fronte ad esigenze eccezionali o di carattere transitorio (Sez. Umbria, n. 97/2015/PAR).

Tanto precisato, nel prendere atto delle azioni correttive che il Comune dichiara di aver posto in essere e che hanno comportato una riduzione della spesa di personale per lavoro flessibile nell'anno 2020, la Sezione accerta il superamento nel 2019 del limite di spesa di cui all'art. 9, comma 28, del D.L. n. 78/2010, per l'esiguo importo di euro 1.812,83, evidenziando che dalla previsione di legge - che pone un limite di spesa ancorandolo all'ammontare della spesa complessiva sostenuta nell'anno 2009 per la stessa finalità - discende la necessità di un costante e tempestivo monitoraggio dei provvedimenti che comportano tale spesa nel corso dell'esercizio interessato.

PQM

la Sezione Regionale di Controllo per l'Emilia-Romagna nel concludere l'esame sulla documentazione inerente ai rendiconti per gli esercizi 2018 e 2019 del Comune di Castenaso:

- accerta il superamento del limite di spesa di cui all'art. 9, comma 28, del D.L. n. 78/2010 in materia di spesa per il personale a tempo determinato o con rapporto di lavoro flessibile;

- 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., nonché dalla legge rinforzata n. 243 del 2012, possono essere vulnerati, nella gestione risultante dall'esame sulla documentazione inerente ai rendiconti per gli esercizi 2018 e 2019 svolti da questa Sezione, in relazione alle criticità sopra evidenziate;

- invita l'Organo di revisione, in relazione alle criticità riscontrate, ad una 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 T.U.E.L., 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 Castenaso.

Così deliberato nella camera di consiglio del 16 novembre 2021.

Il presidente

Marco Pieroni

(firmato digitalmente)

Il relatore

Elisa Borelli

(firmato digitalmente)

Depositata in segreteria in data 18 novembre 2021

Il Funzionario preposto

Roberto Iovinelli

(firmato digitalmente)