

Controlli di regolarità contabile e finanziaria ai sensi dell'art. 1, commi 166 e seguenti, della legge 266/2005

Uno dei punti di forza della nuova ed aggiuntiva forma di controllo sulla gestione degli enti locali, disciplinata dalla legge finanziaria 2006, è la possibilità, per ciascuna Sezione regionale di controllo della Corte dei conti, di eseguire ogni anno su tutti gli enti autonomi della regione un monitoraggio sull'intero ciclo di bilancio così da constatare e valutare, in sede di analisi dei rendiconti, le misure adottate da ciascun ente per ovviare alle irregolarità, ai rischi o disfunzioni eventualmente segnalati a preventivo.

La locuzione “gravi irregolarità contabili” riveste un carattere ampio e residuale, essendo idonea ad intercettare tutti i potenziali comportamenti, suscettibili di alterare la sana gestione finanziaria. È comunque una fenomenologia più circoscritta rispetto all'ampio concetto di illegittimità amministrativa e riguarda l'articolazione e la tenuta delle scritture contabili rispetto alle quali i fatti economici, finanziari e patrimoniali in essi illustrati, sono collegati solo in base ad un rapporto di conformità-veridicità, principio base della correttezza contabile. La Sezione delle Autonomie, nelle prime deliberazioni di approvazione delle linee guida, nn. 6 e 11/2006, ha precisato che l'oggetto dell'esame non pertiene ai profili dell'efficacia e dell'efficienza dell'attività amministrativa, perché sono inidonei a qualificare la gestione contabile. Conseguenze da ciò che, per assumere connotati di gravità, le ipotesi in esame devono di regola essere in grado di pregiudicare l'equilibrio di bilancio o il raggiungimento degli obiettivi generali di finanza pubblica. Il carattere pregiudizievole può anche non essersi verificato in concreto, ma essere valutato in astratto per la sua intrinseca capacità di generare rischi al conseguimento o al raggiungimento degli equilibri, al rispetto dei limiti di spesa o di indebitamento, con riguardo agli obiettivi di finanza pubblica. La potenziale casistica delle irregolarità è molto vasta e sicuramente influenzata dalle dimensioni e dalle tipologie degli enti.

Un'analisi dei commi 167 e 168, in senso più aderente alla volontà legislativa, riguarda proprio l'oggetto dell'accertamento demandato alle Sezioni regionali di controllo e la individuazione delle condizioni che obbligano a deferire alla sede collegiale la valutazione delle irregolarità rilevate dal magistrato istruttore. L'emissione di tale pronuncia, nel dettato legislativo, è ancorata, come già rilevato, all'accertamento di comportamenti difforni dalla sana gestione finanziaria e dal mancato rispetto del patto di stabilità.

In tale ambito gioca un ruolo rilevante la modalità collaborativa che caratterizza il predetto controllo, indirizzato non a sanzionare ma a costituire allerta per gli enti, sulle situazioni pregiudizievoli per la sana gestione finanziaria al fine di stimolare processi di autocorrezione, funzione che non è esercitata nell'interesse del controllato, quanto nel superiore

e generale interesse dello Stato Comunità ed è rivolta a garantire il rispetto degli equilibri finanziari e la sana gestione da parte di tutti i soggetti che compongono la Repubblica, secondo il costante indirizzo della Corte Costituzionale.⁹⁹

Infatti l'art. 1, comma 168, legge n. 266/2005 citata, attribuisce alla Corte un compito di vigilanza¹⁰⁰ sull'applicazione delle misure correttive di pertinenza degli enti locali, stabilendo l'obbligo di comunicare alla Corte le misure conseguenzialmente adottate, in tal modo si conferisce effettività al controllo esercitato.

a) Rendiconti di gestione per l'esercizio 2005

In attuazione dell'art. 1, commi 166 e seguenti, della legge 23 dicembre 2005, n. 266 (legge finanziaria 2006) sono state approvate dalla Sezione delle autonomie, nell'adunanza del 7 luglio 2006, con la deliberazione n.11/2006, le linee guida all'indirizzo degli organi di revisione economico-finanziaria degli enti locali relative al rendiconto dell'esercizio 2005.

Nell'esercizio di tale funzione le Sezioni regionali di controllo hanno emesso più di 2000 deliberazioni¹⁰¹, la maggior parte delle quali nell'anno 2007. Le deliberazioni esaminate hanno riguardato 16 Sezioni regionali; in tale ambito, una Sezione (Veneto) ha concluso l'attività in fase istruttoria, non avendo rilevato gravi irregolarità a conclusione dell'attività istruttoria.

Va precisato che alcune delle Sezioni a statuto ordinario hanno recepito le citate linee guida emettendo una nuova deliberazione.¹⁰²

Le Sezioni di controllo delle regioni a statuto speciale, tenuto conto che l'applicabilità delle norme in esame è condizionata, ai sensi dell'art.1 c.610 della legge 266 del 2005, dalla compatibilità di esse con le norme dei relativi statuti di autonomia, hanno sostanzialmente recepito le linee guida approvate dalla Sezione delle Autonomie con la fissazione del termine per l'adempimento, rispettivamente con le deliberazioni n.26 del 2006 per la Sardegna, n.6 del 2006 per la Sicilia e n.14/I°C del 2006 per il Friuli Venezia Giulia.¹⁰³ Invece per il Trentino Alto Adige, le due Sezioni ubicate presso gli enti con autonomia differenziata (le Province autonome di Trento e Bolzano), per problemi di compatibilità con lo statuto, non hanno potuto applicare immediatamente le linee guida. La Sezione di controllo per la provincia di Trento, a seguito di accordi intercorsi con l'Amministrazione provinciale, è riuscita a stabilire il principio della legittimazione della Sezione ad esercitare, seppure in forma sui generis, i controlli di cui alla

⁹⁹ Corte Costituzionale sentt. nn. 247/2006 ;179/2007.

¹⁰⁰ Fra le tante si veda *Sezione reg. di controllo per la Lombardia* delib. n. 448/2007.

¹⁰¹ Sono per l'esattezza 2058 il dato viene tratto dalla relazione allegata alla deliberazione della Sezione delle Autonomie n.12/2007.

¹⁰² *Sezioni regg. di controllo per l'Abruzzo* delib.n.24/2006, *per la Lombardia* delib. n.6/2006, *per il Lazio* delib. n.21/2006, *per la Campania* delib.n. 8/2006.

¹⁰³ Per questa ultima regione, la Sezione ha deciso di rinviare l'esame delle relazioni sui rendiconti, all'esercizio 2006.

legge 266/2005 (legge finanziaria 2006), in tal senso si è espressa con la deliberazione n. 3/2007.¹⁰⁴ La Sezione di controllo di Bolzano invece, alla luce della specificità dell'assetto ordinamentale, ha svolto i controlli in parola in via indiretta, nell'ambito del controllo sulla gestione dell'attività di vigilanza e controllo espletata dall'ente tutorio (Provincia autonoma di Bolzano) sugli enti locali del territorio, con esiti di referto al Consiglio provinciale (deliberazione della Sezione n. 2/2008 del 17 aprile 2008).

Della complessa attività è dato riscontro nella deliberazione della Sezione delle Autonomie n.12/2007 alla quale si fa rinvio.

Fra le irregolarità rilevate aventi riflessi contabili di non scarso rilievo si segnalano le problematiche più significative.

La mancata approvazione del rendiconto entro il 30 giugno dell'anno successivo (art. 227, co. 2, del d.lgs. n. 267/2000), costituisce una irregolarità in grado di dispiegare effetti anche negli altri esercizi, compromettendo la sana gestione finanziaria dell'Ente, considerato che a tale mancanza la legge riconnette rilevanti conseguenze, infatti il rendiconto deliberato del penultimo esercizio antecedente quello cui si riferisce il bilancio costituisce, ai sensi dell'art. 172 lett. a) del TUEL, un allegato obbligatorio ed indefettibile del bilancio di previsione; l'avvenuta approvazione del rendiconto del penultimo esercizio precedente quello in cui si intende deliberare l'indebitamento è una delle condizioni, dettate dall'art. 203, comma 1, lett. a) del TUEL, per il ricorso all'indebitamento; il risultato contabile di amministrazione deve essere accertato con l'approvazione del rendiconto dell'ultimo esercizio chiuso; inoltre, l'articolo 161 del TUEL, nel prevedere apposite certificazioni sui principali dati del bilancio e del rendiconto, al comma 3, dispone che in caso di inadempimento nella presentazione di un certificato è sospesa l'ultima rata dei trasferimenti erariali spettanti all'Ente".¹⁰⁵ In molti enti è stato riscontrato il mancato aggiornamento annuale degli inventari dei beni mobili ed immobili e la incompleta o errata compilazione del conto patrimoniale¹⁰⁶, documenti fondamentali per la corretta rilevazione della consistenza del patrimonio. Sono, altresì, emerse la scarsa affidabilità delle scritture contabili con pregiudizio per gli equilibri di bilancio: il mancato rispetto del patto di stabilità¹⁰⁷, il ricorso all'avanzo di amministrazione per conseguire l'equilibrio ed il risultato positivo della gestione di

¹⁰⁴ Deliberazione della Sezione di controllo per la provincia di Trento del 10/1/2007.

¹⁰⁵ Sezione reg. di controllo per la Puglia deliberazione n. 19 del 11/04/2007.

¹⁰⁶ Sezione reg. di controllo per la Lombardia fra le tante delibb. nn. 306, 399, 409 e 422/2007; Sezione reg. di controllo per la Marche delibb. nn. 16, 24, 28/2007; Sezione reg. di controllo per la Basilicata delibb. 65, 69, 108, 129/2007; Sezione di controllo per la regione siciliana nn. 12, 13/2007.

¹⁰⁷ Sezioni regg. di controllo per la Basilicata delibb. nn. 82, 117, 118 /2007; per la Calabria delibb. nn. 18, 20, 26, 53, 55, 69, 85, 138/2007; per la Campania delibb. 11, 14, 18, 20; per il Lazio, delibb. 35, 40, 44 da 59 a 66, 74, 92, 97/2007; per la Liguria delibb. 51, 52, 62/2007; per la Lombardia, delibb. da 7 a 12, 15, 16, 190, 191, 192, 284, 285, 289, 405, 424, 425/2007; per il Molise, delib. 28/2007; per la Puglia delibb. da 1 -3 ad 11 e da 13 a 16/2007; per la Sardegna, delibb. 21, 48, 69, 88/2007; per la Sicilia, delib. 26/2007; per l'Umbria 1,3/2007.

competenza.¹⁰⁸ Altre osservazioni hanno avuto ad oggetto il mancato rispetto dei vincoli di specifica destinazione di alcune entrate (proventi delle sanzioni per violazione del codice della strada¹⁰⁹ e proventi derivanti dai permessi di costruzione¹¹⁰), nonché la scarsa attenzione prestata nell'osservare la regola di buona amministrazione che consiglia di non utilizzare entrate straordinarie per la copertura di spese correnti di carattere ripetitivo allo scopo di evitare il formarsi di squilibri negli esercizi successivi. Va poi segnalato l'elevato grado di vetustà dei residui e la loro considerevole mole¹¹¹ senza che, per molti anni, si fosse proceduto ad una attenta verifica ("riaccertamento") del permanere delle ragioni del credito o del debito; in alcuni casi è stata riscontrata l'omessa cancellazione di residui rivelatisi o divenuti "insussistenti".¹¹²

Le Sezioni non hanno mancato di richiamare l'attenzione delle Amministrazioni sulle conseguenze di ordine economico-finanziario di tali condotte, osservando che la contabilizzazione di crediti insussistenti o di dubbia esigibilità rende inattendibili gli avanzi di amministrazione che essi concorrono a determinare, dando luogo in molti casi a situazioni di reale disavanzo con rischi di compromissione degli equilibri futuri di bilancio, ne è stata suggerita la eliminazione con l'iscrizione nell'apposito fondo del conto del patrimonio.

Occorre dare atto, tuttavia, che nelle deduzioni presentate, la maggior parte delle Amministrazioni locali ha assicurato di avere avviato, ed in alcuni casi già effettuato, le occorrenti operazioni di ricognizione della situazione dei residui, pervenendo, già in occasione dell'approvazione del rendiconto 2006, alla loro cancellazione, così riconducendo i risultati di amministrazione al loro valore reale. Altre irregolarità segnalate vanno ascritte:

- all'eccessivo ricorso ai debiti fuori bilancio o a procedure di riconoscimento non rispettose della normativa in materia¹¹³;
- al superamento dei limiti previsti per l'indebitamento¹¹⁴;
- al ricorso ad anticipazioni di cassa di notevole importo non restituite alla chiusura dell'esercizio.¹¹⁵

Un segnale particolarmente significativo, emerso dai controlli in questione, è la crescente propensione delle Amministrazioni locali ad affidare a terzi la gestione dei servizi e delle attività strumentali all'esercizio di funzioni amministrative (c.d. esternalizzazione), con

¹⁰⁸ Sezioni regg. di controllo per la Sardegna delib.n. 59/20007; per la Emilia Romagna delibb. nn.20 e 24/2007; per la Campania delibb. nn. 9, 10/2007.

¹⁰⁹ Sezioni regg. di controllo per la Basilicata delib. 69- 117 -129/2007; per l'Emilia Romagna delibb. n. 141/222.

¹¹⁰ Sezione reg. di controllo per la Basilicata delib.n.118/2007.

¹¹¹ Sezione reg. di controllo per la Basilicata delibb. fra le tante nn 103 e 132/2007.

¹¹² Fra le tante si vedano: Sezioni regg. di controllo per la Basilicata delibb. nn 103, 129/2007; per la regione siciliana delibb 12, 20/2007.

¹¹³ Fra le tante si vedano: Sez. di controllo per la regione siciliana n. 13/2007, per il Molise delibb.10, 16, 18, 19, 20/2007; per la Sardegna delibb. 20, 31, 32, 34/2007.

¹¹⁴ Sezioni regg. di controllo per la Campania delib. n. 9/2007; per l'Emilia Romagna delibb. nn. 20, 24/2007, per il Lazio n. 40, 92/2007.

¹¹⁵ Sezioni regg. di controllo per il Lazio delibb. nn 55, 95, 98 99/2007; per la regione siciliana .delib. 13, 117/2007.

conseguenze destinate a mutare la fisionomia degli enti territoriali che da enti tradizionalmente portati alla gestione diretta tendono a muoversi come soggetti regolatori dei servizi. Non sempre, però, le scelte in tale direzione sono state organicamente inserite in processi di programmazione e precedute da un'attenta valutazione economica in termini di costi-benefici, così come non sempre l'operazione che ne è conseguita ha sortito esiti coerenti con gli obiettivi, voluti dalla legge, di contenimento della spesa o di miglioramento dell'efficienza gestionale.¹¹⁶

Sono state riscontrate insufficienze nella disciplina dei rapporti contrattuali fra Comune e soggetti gestori, relativamente ai sistemi di informazione nei confronti dell'utenza ed ai controlli sulle effettive erogazioni, sulle modalità di svolgimento e sui livelli qualitativi e quantitativi dei servizi da rendere. In alcuni casi il controllo ha evidenziato l'inutilità della società a causa del mancato avvio del servizio con maturazione di spese di gestione (stipendi del personale e gettoni agli amministratori), con consistenti perdite che gravano sui bilanci degli enti.¹¹⁷ In qualche caso, i controlli effettuati hanno condotto l'ente locale alla dismissione delle società inutili, direttamente ed indirettamente partecipate per i riflessi negativi sugli equilibri del proprio bilancio.¹¹⁸ In generale sono state evidenziate le conseguenze negative sugli equilibri del bilancio degli enti locali a causa delle reiterate perdite delle società partecipate, ripianate, anche per diverse annualità, con le risorse dell'ente.¹¹⁹

b) bilanci di previsione dell'esercizio 2007

Le linee guida all'indirizzo degli organi di revisione economico-finanziaria degli enti locali relative al bilancio di previsione dell'esercizio 2007, sono state approvate dalla Sezione delle autonomie, nell'adunanza del 19 marzo 2007, con la deliberazione n.2/AUT/2007.

Nell'esercizio di tale funzione le Sezioni regionali di controllo hanno emesso più di 1900 deliberazioni.¹²⁰

¹¹⁶ Sezione reg. di controllo per la Lombardia delib. n. 2/2007.

¹¹⁷ Sezioni regg. di controllo per la Basilicata delib. n. 26/2006, 67, 108, 125/2007; per il Lazio delib. n. 36, 55 e 95/g/2007.

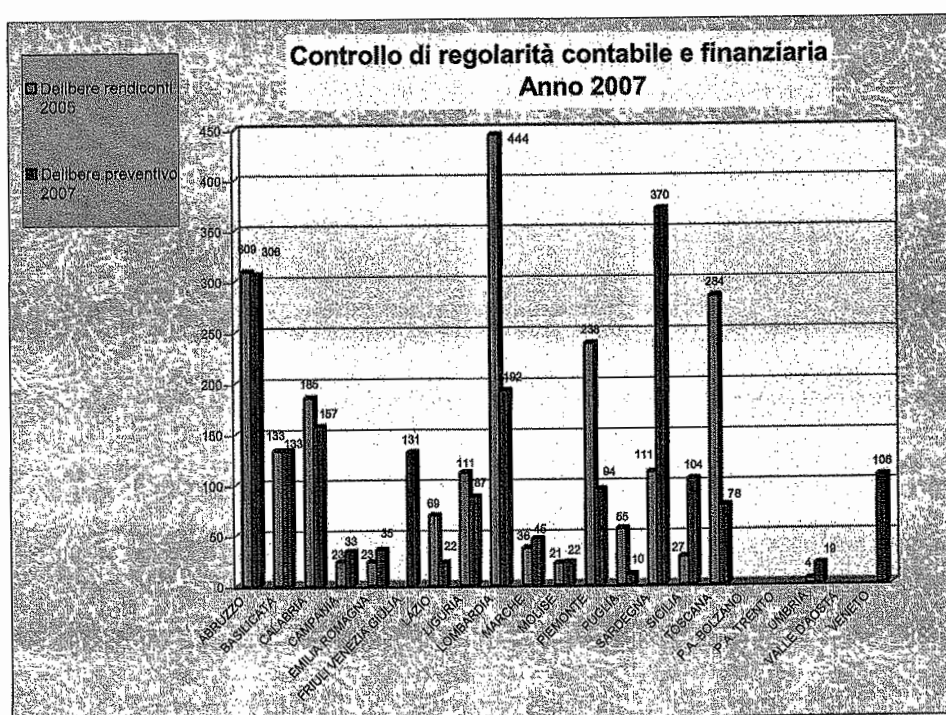
¹¹⁸ Sezione reg. di controllo per la Calabria delib. nn. 32, 33, 38, 52, 55/2007.

¹¹⁹ Sezioni regg. di controllo per il Lazio delib. n. 36/g/2007; per la Campania delib. n. 13, 17, 29, 31/2007; per l'Abruzzo delib. n. 537/2007; per la Toscana delib. nn. 13, 38, 108, 122/2007; per l'Emilia Romagna delib. n. 8-9-14-25-26/2007.

¹²⁰ Sono esattamente 1944, ma i dati inerenti le delibere della Sezione Toscana non manifestano la reale attività svolta dalla Sezione, poiché da tale anno, per effetto di mutamento procedurale, la stessa ha ritenuto opportuno adottare delibere cumulative per gli enti che non hanno manifestato criticità, delibere cumulative per quelli che hanno manifestato criticità non gravi e delibere individuali per ogni singolo ente che abbia manifestato gravi irregolarità, separando l'analisi dei comuni con popolazione inferiore a 5000 abitanti da quelli con popolazione superiore; le delibere, pertanto, sono state 78, di cui 1 (n. 374/2007) sui risultati del controllo-monitoraggio, ma hanno riguardato 286 enti. Precisamente 1 delibera ha riguardato 21 comuni inferiori a 5000 abitanti conclusa con archiviazione, 1 delibera ha riguardato 23 comuni inferiori a 5000 abitanti con allegate schede di avviso per irregolarità non gravi, 1 delibera per 77 comuni inferiori a 5000 abitanti con allegate schede di avviso per irregolarità non gravi, 1 delibera per 81 comuni superiori a 5000 abitanti con allegate schede di avviso per irregolarità non gravi, 1 delibera per 10 comuni superiori a 5000 abitanti con allegate schede di avviso per irregolarità non gravi; 1 delibera per 5 comuni superiori ai 60000 abitanti con allegate schede di avviso per irregolarità non gravi, 1 delibera per 3 Comuni capoluogo con popolazione superiore a 60000 abitanti con allegate schede di avviso per irregolarità non gravi, 1 delibera per 6 Amministrazioni provinciali con allegate schede di avviso per irregolarità non gravi, delibera per 3 comuni di archiviazione; 57 deliberazioni per singoli enti per rilevare gravi irregolarità.

Le deliberazioni esaminate hanno riguardato 18 Sezioni regionali.¹²¹

Le Sezioni di controllo delle regioni a statuto speciale, tenuto conto che l'applicabilità delle norme in esame è stata condizionata, ai sensi dell'art.1 c.610 della legge 266 del 2005, dalla compatibilità di esse con le norme dei relativi statuti di autonomia, hanno sostanzialmente recepito le linee guida approvate dalla Sezione delle Autonomie con la fissazione del termine per l'adempimento, rispettivamente con le deliberazioni n.80 del 2007 per la Sardegna, n.9 del 2007 per la Sicilia e n.18/1°C del 2007 per il Friuli Venezia Giulia. Invece per il Trentino Alto Adige, le due Sezioni ubicate presso gli enti con autonomia differenziata (le Province autonome di Trento e Bolzano), per problemi di compatibilità con lo statuto, non hanno potuto applicare immediatamente le linee guida. La Sezione di controllo per la provincia di Trento, a seguito di accordi intercorsi con l'Amministrazione provinciale, è riuscita a stabilire il principio della legittimazione della Sezione ad esercitare, seppure in forma *sui generis*, i controlli di cui alla legge 266/2005, in tal senso si è espressa con la deliberazione n.3 /2007.



¹²¹ Mancano le Sezioni per la Valle d'Aosta, non ancora costituita e quella presso le Province autonome di Trento e Bolzano per problemi connessi allo Statuto di Autonomia della regione Trentino Alto Adige. La Sezione di controllo di Bolzano alla luce della specificità dell'assetto ordinamentale, sta svolgendo i controlli in parola in via indiretta, nell'ambito del controllo sulla gestione dell'attività di vigilanza e controllo espletata dall'ente tutorio (Provincia autonoma di Bolzano) sugli enti locali del territorio, con esiti di referto al Consiglio provinciale (deliberazione della Sezione n. 2/2008 del 17 aprile 2008).

Alcune delle Sezione regionali di controllo delle regioni a statuto ordinario e precisamente, quelle per l'Abruzzo, per la Lombardia, per il Lazio e per la Campania, rispettivamente con deliberazioni nn. 253/2007, 430/2007 67/g/2007 e 3/2007 hanno fissato il termine ultimo per l'invio, da parte degli organi di revisione degli enti locali, della relativa relazione e la Sezione Campania ha altresì recepito le relative linee guida.

Le più significative irregolarità emerse dall'esame delle relazioni dei revisori dei conti sui bilanci di previsione 2007 sono di seguito indicate.

Il superamento, nelle previsioni di bilancio, del tetto imposto dalla legge finanziaria per le spese di personale; l'iscrizione nel bilancio di previsione dell'avanzo presunto di amministrazione per la copertura di spese di investimento.

Quanto alla prima delle indicate irregolarità, che ha interessato gli ambiti territoriali di tutte le regioni, il rilievo ha riguardato molti Comuni minori fra quelli non soggetti al patto di stabilità¹²², molti dei quali si sono trovati nella oggettiva impossibilità di rispettare il limite di spesa del 2004 (art. 1, comma 562, della legge finanziaria 2007), stante la esiguità e rigidità delle dotazioni di personale e la conseguente difficoltà di operare riduzioni di costi. Non vi è dubbio come la norma presti il fianco a comprensibili critiche, anche sotto il profilo della legittimità costituzionale, per l'effetto discriminatorio e penalizzante nei confronti dei minori enti territoriali al confronto con la meno rigida disposizione del comma 557 dettata per i comuni aventi popolazione superiore ai 5000 abitanti¹²³ ed in linea prevalente interpretata come norma di principio.¹²⁴ Tale problema è stato nuovamente esaminato dalla finanziaria 2008, all'art.3, commi 120 e 121.

La seconda irregolarità è riconducibile alla prassi -diffusamente seguita dagli enti locali- di applicare al bilancio di previsione l'avanzo di amministrazione presunto derivante dall'esercizio precedente a copertura di spese di investimento in contrasto con la previsione dell'art. 187, comma 3, del TUEL che limita la facoltà di applicazione di tale avanzo alle sole categorie di spesa elencate alle lettere a), b) e c) del comma 2 dello stesso articolo, implicitamente escludendo le spese di investimento indicate alla lett. d), e prevedendo che

¹²² Elevato è il numero di deliberazioni emesse su tale profilo. Si veda, fra le tante, *Sezioni regg. di controllo per la Basilicata* delibb.nn. 24-65-69-77-82-117-125-128139-147/2007, *per l'Umbria* delib. n. 6/2007; *per la Sardegna* delibb. nn. 362-394-427/2007; *per il Veneto* delibb. nn. 38-39-40/2007; *per l'Emilia Romagna* delibb.nn. 53, 55, 58, 60, 64, 65, 80; *per la Liguria* delibb.nn. 113, 119, 120, 121, 126, 129, 132, 133, *per il Lazio* delibb. nn.118e 119; *per il Molise* delib.n.34; *per la Puglia* delib.n.60; *per la Toscana* delibb. nn. 302, da 309 a 312.

¹²³ Anche con riguardo agli enti con popolazione superiore ai 5000 abitanti elevato è stato il numero delle deliberazioni emesse in tutte le Sezioni. Si vedano fra le tante: *Sezioni regg. di controllo per la Lombardia* delib. 447/2007; *per l'Umbria* delib. n. 8/2007; *per la Sardegna* delibb. nn. 398, 419, 451/2007; *per il Veneto* delibb. nn. 12 e 15/s/2007; *per la Campania* delibb.nn. 39, 40; *per l'Emilia Romagna* delibb.nn.53, 54, 55, 58, 64, 65, 66, 70, 71, 72, 73, 75, 78; *per la Liguria* delibb.nn.128,145; *per le Marche* delibb.nn.69, 73, 74, 76, 80, 81, 88, 90, 97; *per la Toscana* delibb.nn.327, 329, 333, 337, 338, 340, 341, 347, 349; *per il Veneto* delibb. n. 35, 36, 37, 57, 66, 74, 124.

¹²⁴Si vedano fra le tante: *Sezioni regg. di controllo per l'Umbria* delib. n. 5/2007; *per la Basilicata* delibb. nn. 77-125/2007.

l'attivazione delle spese elencate possa avvenire a condizione che si tratti di avanzo accertato a seguito dell'approvazione del rendiconto.¹²⁵

A tale riguardo va altresì segnalato l'irregolare raggiungimento degli equilibri finanziari, per violazione del citato art.187 del TU, in qualche caso in relazione anche all'allocazione del c.d. fondo patto di stabilità concesso da circolari del ministero dell'economia e delle finanze – o per sovrastima delle poste attive presunte laddove la percentuale di aumento sull'esercizio precedente risultasse superiore al 10%, ovvero per la prevista copertura di spese correnti continuative con entrate di natura straordinaria, (come ad esempio i proventi da attività edilizia e da contravvenzioni al codice della strada).¹²⁶

È stato, poi, precisato che le plusvalenze da alienazioni di beni patrimoniali, in quanto facenti parte di entrate derivanti da alienazione, vanno correttamente contabilizzate nel tit. IV delle entrate, categoria 1, trattandosi infatti non di entrata di parte corrente ma di un'entrata in conto capitale che il legislatore ha eccezionalmente consentito di utilizzare per garantire l'equilibrio di parte corrente, attraverso il finanziamento delle rate di ammortamento dei mutui, a decorrere dal 1° gennaio 2005, la plusvalenza è, pertanto, da iscrivere (nell'ambito del prospetto di conciliazione) nei proventi straordinari e l'entrata corrispondente al valore del bene, fra i proventi della gestione.¹²⁷

Sono state altresì riproposte le criticità connesse con la gestione in perdita di società partecipate dagli enti locali per le quali gli enti non avevano posto in essere misure prudenziali per far fronte alle sopravvenienze passive, né adottato iniziative di indirizzo e controllo.¹²⁸

Si è ritenuto che la spesa per la ricostituzione del capitale sociale integralmente eroso dalle perdite subite dalle società partecipate da Enti locali non può inquadrarsi nell'alveo delle spese di investimento poiché non comporta alcun effettivo e concreto incremento del capitale sociale, come avverrebbe, invece, nel caso di aumento di esso.

Infatti, la ricostituzione del capitale sociale azzerato dalle perdite costituisce una particolare situazione patologica che, determinando un costante ed elevato flusso di risorse comunali finalizzate alla copertura delle perdite, può comportare dei rischi per gli equilibri degli Enti. Ne consegue che l'esatta collocazione in bilancio della spesa per l'operazione di ricapitalizzazione deve individuarsi tra la spesa corrente e precisamente al titolo I (intervento 8) relativo agli oneri straordinari della gestione corrente.

Tale spesa di ricapitalizzazione può trovare copertura anche nel risparmio generato dalla rimodulazione di un contratto di *amortising swap*, stipulato in occasione dell'emissione di un

¹²⁵ Sezione reg. di controllo Liguria delib. nn. 178 e 180/2007.

¹²⁶ Sezione reg. di controllo per la Toscana delib. nn.307, 323, 328, 336, 370, 372, 373 del 2007.

¹²⁷ Sez. reg. di controllo per la Toscana delib. n. 291/2007.

¹²⁸ Sezione reg. di controllo per l'Abruzzo delib. 537/2007.

prestito obbligazionario, ma limitatamente alla quota relativa agli interessi che può inquadarsi tra le entrate extratributarie del titolo III.¹²⁹ È stata poi ritenuta non conforme a criteri di sana gestione finanziaria l'operazione di ricapitalizzazione di una società partecipata in perdita finanziata con entrate derivanti da alienazioni di beni patrimoniali, poiché il depauperamento del patrimonio dell'ente si ricollega ad una spesa avente natura corrente.¹³⁰

L'ente locale è tenuto a finanziare, a carico del proprio bilancio, secondo le regole del diritto pubblico e per intero le obbligazioni contratte dalle proprie aziende speciali, trattandosi di enti strumentali che soggiacciono ad un regime giuridico-patrimoniale diverso da quello delle società di capitale partecipate.

È, pertanto, da ritenersi elusiva del detto regime e non influente sugli equilibri di bilancio l'operazione di trasformazione in società, ai sensi dell'art.115 TUEL, di un'azienda speciale in perdita.¹³¹

È stato altresì segnalato che l'imputazione in bilancio di entrate e spese in difformità rispetto alle regole di classificazione vigente, anche quando è influente ai fini della corretta costruzione degli equilibri di bilancio, va rilevata come ipotesi di irregolarità contabile. Dette regole, infatti, non solo costituiscono corollario dei principi di trasparenza, completezza e stabilità dei conti, ma sono pure funzionali all'armonizzazione dei conti pubblici, valore meritevole in sé di tutela per la veridica rappresentazione degli andamenti generali di finanza pubblica. Va, perciò, nella indicata prospettiva la mancata osservanza della regola posta dall'art. 1, c.76, della legge n.311/2004, volta a prevenire disarmonie e duplicazioni nella contabilizzazione delle operazioni di indebitamento finanziate da Stato e Regioni.¹³²

Con riguardo all'indebitamento, il limite quantitativo posto dall'art.204 TUEL trova la sua *ratio* nella necessità di evitare l'incontrollata crescita dell'indebitamento che costituisce uno dei più rilevanti fattori di aggravio del bilancio corrente. Conseguentemente la relativa violazione costituisce ipotesi di grave irregolarità contabile.¹³³

Meritano, inoltre, di essere segnalate le osservazioni mosse, con richiamo al principio di prudenza, a proposito di "contratti derivati", finalizzati alla ristrutturazione del debito (*interest rate swap*). Molte Sezioni¹³⁴ hanno posto in evidenza che i maggiori problemi sono legati: alla

¹²⁹ Sezione regionale di controllo per la Puglia delib. n. 65/2007.

¹³⁰ Sezione regionale di controllo per l'Abruzzo delib. n. 578/2007.

¹³¹ Sezione reg. di controllo per il Lazio delib. n. 120/g/2007.

¹³² Sezione reg. di controllo per il Lazio delib. n. 2/g/2007.

¹³³ Sez. reg. di controllo per il Lazio delib. 111/g/2007.

¹³⁴ Si segnalano le deliberazioni delle seguenti sezioni regionali di controllo: *Sezioni regg. di controllo per la Sardegna* delib. n. 32/2007; *per la Liguria* delib. nn. 127 e 167/2007; *per la Basilicata* delib. nn. 67, 77, 108, 139/2007; *per la Puglia* delib. n. 65/2007; *per le Marche* delib. n. 65/2007; *per la Lombardia* delib. nn. 596, 597/2007 e nn. 7, 19/2008, emessa in applicazione art. 1, comma 737, legge 296/2006 e 52/2008; *per la Campania* delib. nn. 1 e 5 /2008; *per l'Emilia Romagna* delib. n. 79/2007; *per la regione siciliana* delib. n. 1/2008; *per la Calabria* delib. nn. 310 e 311/2007.

durata, all'ammortamento delle somme, alle condizioni di applicazione dei tassi, ai costi di remunerazione dei servizi degli intermediari finanziari (spesso occulti) e alla destinazione dei fondi incassati. Sotto tale ultimo profilo, infatti, i flussi differenziali positivi generati dai contratti di swap sono da considerarsi entrate straordinarie ed aleatorie essendo essenzialmente legate all'andamento dei tassi di interesse ed in quanto tali andrebbero prudenzialmente accantonati per fronteggiare, nel medio-lungo periodo, il pagamento di eventuali flussi differenziali negativi, anziché essere utilizzati nella copertura di spese correnti ripetitive, pertanto il corrispettivo versato al Comune al momento della conclusione dell'operazione di swap per compensare l'iniziale valore negativo del contratto (*upfront*) è entrata straordinaria da allocare correttamente al titolo IV piuttosto che al titolo III, in quanto riguarda la rimodulazione del debito precedentemente contratto per investimento; mentre molte amministrazioni usano tale modalità di ristrutturazione per ottenere liquidità immediata per spese correnti, lasciando forme di indebitamento sempre più onerose alle amministrazioni successive e alle generazioni future. Situazioni poste, ulteriormente, sotto attenzione dalla legge finanziaria per l'anno 2008 n. 244/2007 (art 3, cc. 381/384).

c) Rendiconti di gestione per l'esercizio 2006

Le linee guida all'indirizzo degli organi di revisione economico-finanziaria degli enti locali, relative al rendiconto dell'esercizio 2006, sono state approvate dalla Sezione delle autonomie, nell'adunanza del 4 giugno 2007, con la deliberazione n.5/2007.

Nel corrente anno sono state emesse dalle Sezioni regionali di controllo più di 950 deliberazioni relative a tale controllo. Ma i dati esposti sono non definitivi e suscettibili di variazione visto che in diverse Sezioni l'attività di controllo è ancora in corso.

Sono stati esaminati specifici profili di non sana gestione. In particolare è stato valutato, in termini di durata e di importo, il ricorso alle anticipazioni di tesoreria. L'uso prolungato nel tempo e per importi di un certo rilievo è stato ritenuto un indice di utilizzazione delle anticipazioni, non consentito, visto che le stesse di norma debbono sopperire a momentanee esigenze di cassa. L'anticipazione è comunque un indicatore di prolungate sofferenze di cassa, i cui flussi vanno monitorati e corretti.

Nell'esaminare i questionari relativi al consuntivo 2006, nei confronti degli enti che non hanno rispettato gli obiettivi del patto di stabilità, qualche Sezione ha affermato che l'inefficacia delle sanzioni previste dalla legge finanziari 2006 ad opera della legislazione successiva espunge solo gli specifici effetti negativi ma non legittima il comportamento inosservante dall'ente. Ne consegue che il mancato raggiungimento degli obiettivi, che va certificato con un'apposita delibera, è rilevante in tutti i casi in cui le norme collegano effetti positivi o non

negativi al rispetto degli obiettivi del patto per uno o più esercizi. Inoltre è stato precisato che l'ente inadempiente deve attivarsi, in relazione alla tipologia di obiettivo mancato, per individuare specifiche forme di riequilibrio. In tal senso sono state indirizzate ai consigli comunali delibere, che normalmente hanno trovato riscontro da parte degli enti.¹³⁵

Nel corso dell'esame dei questionari alcune Sezioni hanno individuato talune discrasie nella costruzione degli obiettivi del patto di stabilità che hanno dato luogo a difficoltà gestionali:

- 1) la mancata differenziazione delle sanzioni in relazione all'obiettivo non osservato, ha fatto sì che l'ente non in grado di raggiungere anche un solo obiettivo fosse indotto a "splafonare" per tutti gli obiettivi;
- 2) per quanto riguarda la spesa per investimenti, gli obiettivi del patto sia nella forma prevista nella finanziaria 2006 dei tetti sia di competenza che di cassa, sia nella forma della competenza mista stabilita nella finanziaria 2007, non hanno tenuto conto delle necessità di procedere ai pagamenti dei corrispettivi per opere pubbliche legittimamente commissionate in coerenza con la normativa delle leggi finanziarie dell'epoca. Il fatto ha messo l'ente nella condizione di non rispettare il patto o di subire le conseguenze del ritardo di pagamenti dovuti.

Per quanto riguarda il personale il divieto di assunzione è stato particolarmente penalizzante per i comuni più piccoli, non avendo tenuto conto del rapporto preesistente tra dipendenti ed abitanti e delle situazioni contingenti di ciascun ente.¹³⁶

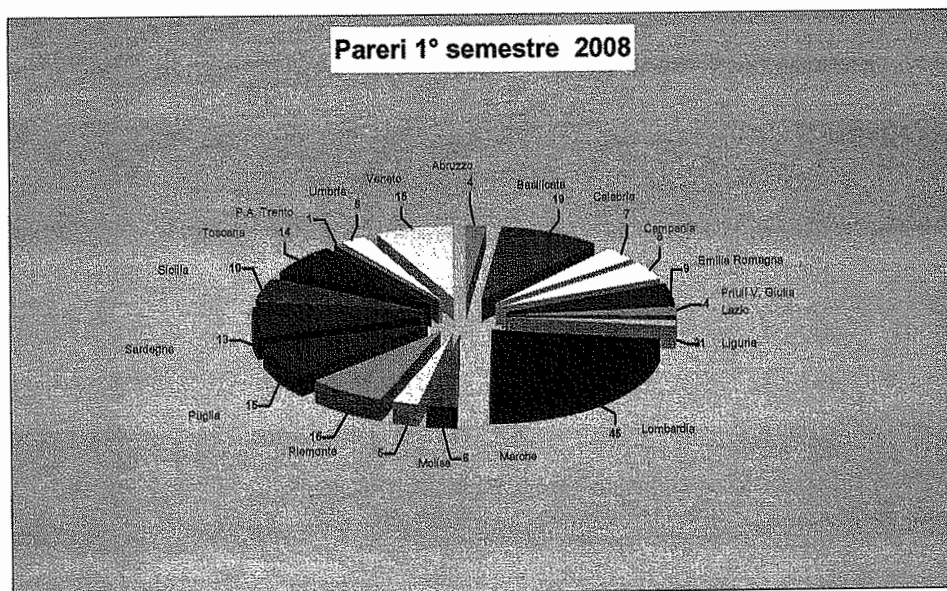
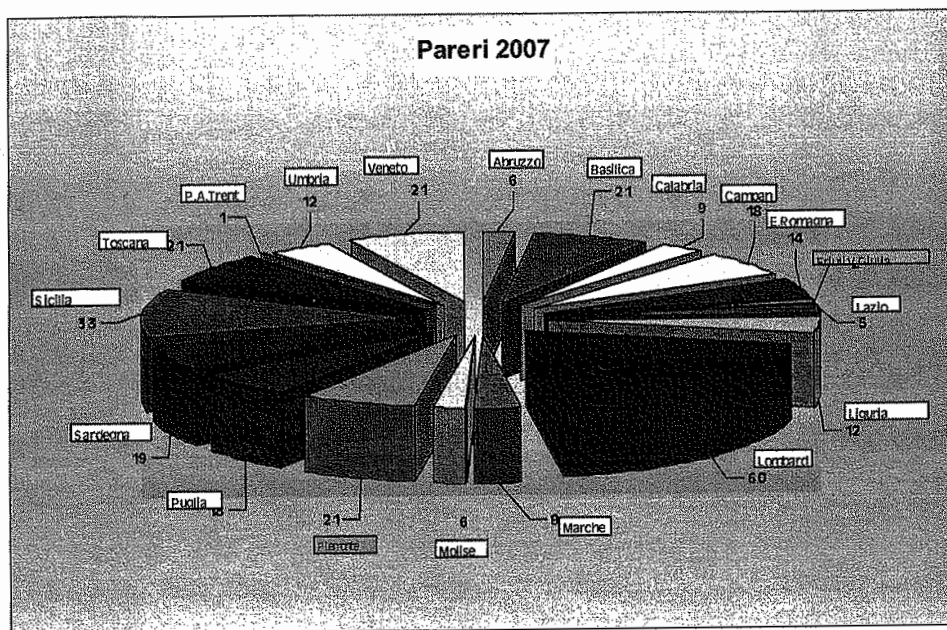
¹³⁵ Sez. Lombardia deliberazione n. 120/2008.

¹³⁶ I menzionati profili sono stati esaminati dalla Sezione reg. per la Lombardia nel corso della propria attività di controllo.

Attività consultiva

Nell'anno 2007 sono stati resi 310 pareri e nel primo semestre dell'anno 2008 n.194.

L'attività consultiva ha registrato nell'anno 2007 un rilevante incremento rispetto all'attività svolta nel 2006 (n. 190), pari a circa il 61%.



Dopo una prima fase caratterizzata da richieste a tutto campo, spesso determinate dall'esigenza di risolvere problemi pratici, si è passati alla fase attuale nella quale l'attività consultiva, strettamente connessa alle materie di contabilità pubblica, si esplica in sinergia con la funzione di controllo in una equilibrata applicazione dell'art. 7, comma 8, della legge 131/2003, essa svolge a pieno titolo una funzione di ausilio nei confronti degli enti territoriali, come dimostra la maggior parte dei quesiti formulati nell'anno rivolti a dare attuazione alla legge finanziaria, alle regole del patto di stabilità, alla disciplina delle spese del personale svolgendo, in via generale, a favore degli enti, un ruolo di guida, nella maggior parte dei casi, a servizio dei controlli contabili e finanziari previsti dall'art. 1, commi 166 e seguenti, legge n. 266/2005.

Sono state affrontate questioni di particolare rilievo, che investendo tematiche di carattere generale, sono state utilizzate anche da enti diversi dai richiedenti.

Si segnalano, di seguito, in modo non esaustivo¹³⁷ le problematiche più rilevanti.

Sono state ritenute assoggettabili alle regole del patto le società a totale o prevalente partecipazione pubblica.¹³⁸

Le risorse versate al Comune da terzi in esecuzione dell'obbligo, convenzionalmente assunto, di rimborsare le rate di ammortamento di mutui contratti dal Comune stesso con la Cassa DD.PP., da allocare in bilancio fra le entrate extratributarie (titolo III) e non fra le entrate in conto terzi, concorrono al calcolo delle entrate ai fini della individuazione del limite di indebitamento previsto dall'art. 204 del TUEL 267/2000.¹³⁹

L'impossibilità per l'ente locale di ricorrere all'indebitamento per ripianare le perdite di una società partecipata dallo stesso ente discende dalla natura corrente e non di investimento attribuita a tali spese con finalità di ripiano.¹⁴⁰

Sono stati fissati i criteri e gli indirizzi per l'attuazione dell'art. 1, comma 729, della legge n. 296/2006, in ordine alla riduzione del numero degli amministratori delle società di capitale partecipate da enti territoriali. Il parere ha avuto diffusione tra tutti gli enti territoriali della regione ed è stato posto a base della relativa attività.¹⁴¹

L'interpretazione delle disposizioni previste dall'art. 1, comma 684, della legge 296/2006, finalizzata a una rigorosa limitazione del ricorso all'indebitamento induce a considerarle norme precettive e vincolanti per gli enti locali che sono obbligati ad approvare i bilanci assicurando il

¹³⁷ Per una disamina analitica si rinvia alla Rassegna dell'attività consultiva delle Sezioni regionali di controllo, predisposta dalla Sezione delle Autonomie, ufficio di Coordinamento, inserita nel sito internet della Corte dei conti.

¹³⁸ *Sezione reg. di controllo per la Lombardia* delib. n. 2/2007.

¹³⁹ *Sezione reg. di controllo per la Liguria* delib. n. 7/2007.

¹⁴⁰ *Sezione reg. di controllo per la Toscana* delib. n. 10/2007).

¹⁴¹ *Sezione reg. di controllo per la Lombardia* delib. n. 46/2007 -parere pubblicato sul supplemento ordinario del B.U. della regione Lombardia e, di identico contenuto, delib. n. 48/2007.

conseguimento degli obiettivi imposti dal patto di stabilità interno in termini di competenza (SS.RR. Regione siciliana delib. 19/2007).

Il rilascio di una garanzia fidejussoria, prevista dall'articolo 207 del TUEL, comma 3, anche a favore di soggetti terzi, è limitata ai soli casi di mutui destinati alla realizzazione o alla ristrutturazione di opere ai fini culturali, sociali o sportivi, su terreni di proprietà dell'ente locale purché ricorrano determinate condizioni. La ratio della norma va ricercata nel divieto posto, alle Regioni ed Enti locali, dall'art. 119 della Costituzione di ricorrere all'indebitamento per spese diverse da quelle di investimento. Poiché la garanzia fidejussoria espone l'ente garante al rischio di escussione in caso di insolvenza del debitore principale, essa è assimilata all'ipotesi di indebitamento attraverso la previsione di condizioni tassative così da circoscrivere la possibilità per gli enti locali di prestare garanzia fidejussoria a terzi nelle sole operazioni comportanti futuri vantaggi per la comunità.¹⁴²

La valutazione dell'ammissibilità dei debiti alla massa passiva successivamente alla dichiarazione di dissesto è rimessa all'esclusiva competenza dell'Organo Straordinario di Liquidazione che deve valutare sia i requisiti di certezza, liquidità ed esigibilità dei crediti sia che si tratti di prestazioni effettivamente rese che rientrino nell'ambito delle funzioni e dei servizi di competenza dell'Ente, nonché l'eventuale prescrizione del debito o eventuali pagamenti anche parziali. Alla luce della giurisprudenza comunitaria e nazionale le società *in house* non possono assumere la veste di soggetto terzo, ma devono essere considerate alla stregua dei servizi resi dall'Amministrazione. Tuttavia, ogni concreta valutazione su ciascun presunto credito vantato dalle società partecipate deve essere rimessa esclusivamente all'Organo Straordinario di Liquidazione chiamato, nel caso di adozione della modalità semplificata di liquidazione dei debiti, a compiere una sommaria delibazione della fondatezza del credito.¹⁴³

La finanziaria 2007 ha rimesso all'autonomia degli enti sottoposti al patto di stabilità, l'individuazione dei modi e della misura della riduzione della spesa per il personale, fermo restando l'obbligo di assicurare una riduzione al fine di concorrere a salvaguardare gli obiettivi di finanza pubblica stabiliti dal patto di stabilità interno. Quanto all'importo della spesa di personale, da considerare ai fini della dovuta riduzione, l'ultimo paragrafo del comma 557 dell'articolo 1 della legge n. 196 del 2006, stabilisce che, per il 2007, non trovano applicazione le disposizioni di cui all'articolo 1, commi da 198 a 206 della legge n. 266 del 2005 (finanziaria 2006), "fermo restando quanto previsto dalle disposizioni medesime per gli anni 2005 e 2006", ovvero mantenendo integri gli effetti prodotti in quegli anni sul volume della spesa. Da ciò sembra potersi dedurre che la spesa per il personale del 2006 rappresenti il parametro di riferimento rispetto al quale commisurare la riduzione della spesa di personale da attuarsi nel

¹⁴² Sezione reg. di controllo per il Piemonte parere n. 14/2007.

¹⁴³ Sezione reg. di controllo per la Puglia parere n. 6/2007.

2007.¹⁴⁴ Per gli enti non sottoposti al patto, in particolare per quelli che l'anno precedente risultavano commissariati e che ai sensi dell'art.1, comma 689, legge n. 296/2006, erano esonerati dall'applicazione delle regole del patto, si è ritenuto applicabile l'art. 1, comma 562, legge 296/ 2006 che dispone che "per gli enti non sottoposti alle regole del patto di stabilità interno, le spese del personale al lordo degli oneri riflessi a carico dell'amministrazione e dell'IRAP, con esclusione degli oneri relativi ai rinnovi contrattuali, non devono superare il corrispondente ammontare dell'anno 2004 e che tali enti possono procedere all'assunzione di personale, nel limite delle cessazioni dei rapporti di lavoro complessivamente intervenute nel precedente anno, ivi compreso il personale di cui all'art.1, comma 558.¹⁴⁵

Rientrando fra le misure dettate dal legislatore per la salvaguardia del patto di stabilità, l'obbligo di riduzione delle spese di personale risponde ad una logica stringente che impone di tener conto, a tal fine, di tutte le voci di spesa che concorrono a formare la retribuzione complessiva, e che comportano un aggravio per l'ente. Vanno pertanto considerati nel calcolo delle voci rilevanti ai fini della determinazione delle spese di personale anche i fondi per l'incentivazione in materia di recupero dell'evasione ICI ed i fondi da ripartire al personale dipendente per l'incentivazione in materia di progettazione interna. Si è precisato, tuttavia, che un'eventuale esclusione dei medesimi fondi incentivanti per la progettazione dal computo delle spese di personale, può giustificarsi soltanto nel caso in cui gli stessi siano a carico di finanziamenti comunitari e privati, non comportando in queste ipotesi alcun aggravio per l'ente.¹⁴⁶

Sotto tale ultimo profilo altra Sezione¹⁴⁷ nell'interpretare le prescrizioni indicate dall'art.92, comma 5 del d.lgs. n.163/2006, in materia di corrispettivi e incentivi per la progettazione, ha previsto che gli stessi siano da correlarsi sempre alla effettività delle prestazioni, da valutarsi secondo parametri predeterminati, assunti in sede di contrattazione e trasferiti nel previsto regolamento. Le risorse finanziarie corrispondenti alle quote-parti, non distribuite per insussistenza dei presupposti, in caso di affidamento esterno, sono destinate ad economie di bilancio secondo l'espressa previsione normativa.

Con riguardo all'esercizio 2008 alcune Sezioni si sono pronunciate sulla possibilità di stabilizzazione del personale precario¹⁴⁸, ritenendo che l'ente, nel ricorso delle altre condizioni di legge, può stabilizzare il personale assicurato a tempo determinato previa procedura concorsuale pubblica.

¹⁴⁴ Sezione reg. di controllo per il Piemonte parere n.5/2007.

¹⁴⁵ Sezione reg. di controllo per la Basilicata parere n.5/2007 e Sezione per la Puglia parere n. 11/2007.

¹⁴⁶ Sezione reg. di controllo per il Piemonte parere n.6/2007.

¹⁴⁷ Sezione reg. di controllo per la Sardegna parere n.16/2007; per la Campania parere n. 7/2008.

¹⁴⁸ Sezione reg. di controllo per la Lombardia pareri n. 31/2008 e 32/2008.

Con la finanziaria per il 2008, il legislatore ha regolamentato nuovamente la materia delle spese per il personale sia degli enti soggetti al patto di stabilità (art. 3, comma 120 legge n. 244/2007), che di quelli non soggetti (art. 3, comma 121 legge n. 244/2007¹⁴⁹) facendo comunque riferimento, attraverso il rinvio all'articolo 19, comma 8, della legge n. 488 del 2001, al principio di riduzione complessiva della spesa (cui devono essere improntati i documenti di programmazione del fabbisogno del personale), e consentendo deroghe motivate al principio di riduzione delle spese del personale, nel rispetto dei vincoli fissati dal patto di stabilità per l'anno in corso, nonché di ulteriori condizioni vincolanti espressamente previste. Le deroghe devono rispettare le seguenti condizioni: che il volume complessivo della spesa per il personale in servizio non sia superiore al parametro obiettivo valido ai fini dell'accertamento della condizione di ente strutturalmente deficitario, ridotto del 15% e che il rapporto medio fra dipendenti in servizio non superi quello determinato per gli enti in condizione di dissesto, ridotto del 20%. Gli enti, quindi, che non hanno rispettato il patto nei precedenti esercizi, non possono avvalersi di alcuna deroga. Né assume rilevanza il fatto che le nuove assunzioni siano sostanzialmente volte alla sostituzione del personale che verrà a cessare nel corso del 2008, non essendo rinvenibile nella disposizione di legge alcuna distinzione di questo tipo, a cui si possa collegare una diversa rilevanza dei limiti posti alle assunzioni di personale.¹⁵⁰

In materia di operazioni di cartolarizzazione realizzate da pubbliche amministrazioni la decisione metodologica EUROSTAT n. 88/2007 del 25 giugno 2007 al punto n. 2 precisa che se esiste una clausola di prezzo d'acquisto differito o altre disposizioni simili, l'operazione di cartolarizzazione deve essere trattata come indebitamento dell'amministrazione. La nuova decisione non stabilisce una soglia, limitandosi ad enunciare un principio valido per tutte le ipotesi di cartolarizzazione strutturate con una clausola di prezzo d'acquisto differito o altre disposizioni simili. Avendo riguardo alla peculiare funzione svolta da EUROSTAT e dunque al valore ed alla precipua finalità della decisione in esame (segnalare, ai fini della procedura per disavanzi eccessivi, le operazioni di cartolarizzazione che devono essere trattate come indebitamento), nonché alla diversa ratio delle disposizioni nazionali di cui all'articolo 3, comma 17, della legge n. 350 del 2003, (è necessario definire le operazioni di cartolarizzazione da considerarsi indebitamento ai fini del rispetto del limite di cui all'articolo 119, comma 6, della Costituzione), sembra doversi ritenere ancora vigente il criterio stabilito dalla normativa nazionale. La decisione EUROSTAT, infatti, operando in un ambito diverso, non si pone in diretto contrasto con la disciplina nazionale. Tuttavia, considerato che i principi espressi nella nuova decisione EUROSTAT citata trovano comunque applicazione nel contesto del controllo

¹⁴⁹ Il comma in parola è stato abrogato dall'art. 76 c.2 del decreto legge 112 del 25.6.2008).

¹⁵⁰ Sezione reg. di controllo per la Lombardia pareri nn 34-35/2008; per il Piemonte, parere n 7/2008.