



CORTE DEI CONTI

SEZIONE REGIONALE DI CONTROLLO PER LA LOMBARDIA

CORTE DEI CONTI



0023759-05/12/2017-SC_LOM-T87-P

Milano, 05 dicembre 2017

Al Revisore dei Conti

Al Sindaco

Al Responsabile dell'Area Finanziaria

del Comune di Piancogno (BS)

Oggetto: trasmissione deliberazione 342/2017/PRSP

Si trasmette la deliberazione n. 342 del giorno 04 dicembre 2017 emessa dalla Sezione regionale del controllo per la Lombardia.



Il Funzionario incaricato

Rita Gasparo





REPUBBLICA ITALIANA

LA CORTE DEI CONTI

IN

SEZIONE REGIONALE DI CONTROLLO PER LA LOMBARDIA

composta dai magistrati:

dott.ssa Simonetta Rosa	Presidente
dott. Luigi Burti	Consigliere
dott.ssa Laura De Rentiis	Primo Referendario (relatore)
dott. Donato Centrone	Primo Referendario
dott. Cristian Pettinari	Referendario
dott.ssa Sara Raffaella Molinaro	Referendario

nella camera di consiglio del 17 novembre 2017

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 21 marzo 1953, n. 161;

vista la legge 14 gennaio 1994, n. 20;

vista la deliberazione delle Sezioni riunite della Corte dei conti n. 14/2000 del 16 giugno 2000, che ha approvato il regolamento per l'organizzazione delle funzioni di controllo della Corte dei conti, modificata con le deliberazioni delle Sezioni riunite n. 2 del 3 luglio 2003 e n. 1 del 17 dicembre 2004, da ultimo modificata con deliberazione del Consiglio di Presidenza n.229 dell'11 giugno 2008;

visto il decreto legislativo 18 agosto 2000, n. 267 recante il Testo unico delle leggi sull'ordinamento degli enti locali;

vista la legge 5 giugno 2003, n. 131;

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

visto l'art. 3 del decreto-legge 10 ottobre 2012, n. 174, convertito dalla legge 7 dicembre 2012, n. 213;

udito il relatore, Primo Referendario dott.ssa Laura De Rentiis.

A handwritten signature in black ink, appearing to be 'L. De Rentiis', is written over a faint circular stamp.

FATTO

In sede di esame del questionario relativo al rendiconto 2015 trasmesso dall'Organo di revisione del Comune di Piancogno (BS) e redatto ai sensi dell'articolo 1, commi 166 e ss. della legge 23 dicembre 2005 n. 266 (Finanziaria 2006) come integrato dall'art. 3 del D.L. n. 174/2012, convertito con legge n. 213/2012 sono emerse criticità in termini di risultato di amministrazione (negativo per euro 152.088,28 a seguito del riaccertamento straordinario dei residui al 01.01.2015 di cui alla delibera G.C. n. 54 del giorno 15.05.2015); di composizione del risultato di amministrazione al 31.12.2015 (anche in punto di FCDE); di garanzie fidejussorie; di mancato rispetto del Patto di stabilità 2015 nonché di cassa (vincoli, anticipazioni di tesoreria).

Con richiesta del giorno 11 agosto 2017 (prot. C.d.e. 0012387-11/08/2017-SC_LOM-T87-P), il Magistrato istruttore ha chiesto all'Organo di revisione informazioni sulle richiamate criticità.

Con risposta istruttoria del 15.09.2017 (prot. Cdc 0013337), l'Organo di revisione forniva i chiarimenti (nei termini esposti nel prosieguo della delibera).

L'esame della suddetta risposta istruttoria ha indotto il Magistrato istruttore a chiedere ulteriori chiarimenti (prot. Cdc 22051 del 02.11.2017).

In particolare, con nota istruttoria prot. Cdc 22051 del 02.11.2017, il Magistrato istruttore ha chiesto di: «1. *Precisare la composizione del risultato di amministrazione al 31.12.2015 (pari a euro 312.081,25) posto che dal questionario 2015 la parte disponibile è dichiarata in euro 15.421,06 (tab. 1.2.1), mentre nel rendiconto 2015 pubblicato sul sito web di Piancogno, la parte disponibile ammonta a euro 312.081,25 (p. 143), motivando su tale discrasia. Chiarire, inoltre, l'affermazione di cui al punto 5 della sopra citata risposta istruttoria secondo cui: «in definitiva, per l'anno 2015 l'avanzo disponibile così determinato assomma a € 10.351,45».*

2. *Attesa l'assenza di qualsiasi indicazione nella tab. 1.1.1 del questionario, precisare l'importo del maggior disavanzo di amministrazione (c.d. extradeficit) applicato nel bilancio di previsione 2015.*

3. *Anche in considerazione degli esiti di cui al precedente punto 1, precisare l'importo del maggior disavanzo di amministrazione (c.d. extradeficit) -determinato in € 152.088,28 euro nella delibera di G.C. n. 54 del 15.05.2015- effettivamente ripianato al 31.12.2015.*

Il successivo 10 novembre 2017, l'Organo di revisione ha riscontrato l'integrazione istruttoria (prot. Cdc 22879).

A fronte della risposta istruttoria inviata dall'Organo di revisione, il Magistrato Istruttore -con relazione del 16 novembre 2017- ha chiesto al Presidente della sezione il deferimento della questione al Collegio evidenziando che, dall'esame del questionario sul rendiconto 2015, tra l'altro è emerso «-) che l'Ente deve procedere al ripiano del maggior disavanzo derivante da riaccertamento straordinario dei residui (quantificato in - 152.088,28 euro nella delibera G.C. n. 54 del 15.05.2015); -) che l'accantonamento a FCDE di euro 218.297,11 euro è stato calcolato avvalendosi del c.d. metodo semplificato e che l'accantonamento effettuato con il metodo ordinario avrebbe portato a un FCDE di consuntivo 2015 di euro 300.679,43; -) che l'ente ha rilasciato garanzie fideiussorie a «due associazioni sportive operanti sul territorio comunale le quali nell'ambito del principio di sussidiarietà gestiscono per il bene della comunità attività/beni immobili di proprietà comunale»; -) che l'Ente non ha rispettato il Patto di stabilità 2015; -) che l'Ente, nel corso del 2015, ha fatto ricorso alle anticipazioni di tesoreria; -) che, in difformità da quanto previsto dal punto '10. La contabilizzazione dell'utilizzo degli incassi vincolati degli enti locali' del principio contabile applicato concernente la contabilità finanziaria di cui all'allegato 4/2 al d.lgs. n. 118/2011, l'Ente non ha determinato la cassa vincolata al 31.12.2015 (tenuta extracontabile)».

Sulla base della richiamata relazione, il successivo 18 ottobre, il Presidente della Sezione ha convocato la Sezione regionale di controllo per la Lombardia per esaminare la questione nella camera di consiglio del 17 novembre 2017.

DIRITTO

I) Il controllo delle Sezioni regionali della Corte dei conti

La legge 23 dicembre 2005, n. 266, all'art. 1, co. 166 ha previsto che le Sezioni regionali di controllo della Corte dei conti, "ai fini della tutela dell'unità economica della Repubblica e del coordinamento della finanza pubblica", svolgano verifiche ed accertamenti sulla gestione finanziaria degli Enti locali, esaminando, per il tramite delle relazioni trasmesse dagli organi di revisione economico-finanziaria degli enti locali (co. 166), i bilanci di previsione ed i rendiconti. Giova precisare che la magistratura contabile ha sviluppato le verifiche sulla gestione finanziaria degli Enti locali, in linea con le previsioni contenute nell'art. 7, co. 7 della legge 5 giugno 2003, n. 131, quale controllo ascrivibile

alla categoria del riesame di legalità e regolarità, che ha la caratteristica di finalizzare le verifiche della magistratura contabile all'adozione di effettive misure correttive da parte degli Enti interessati.

L'art 3, co. 1 lett. e) del d.l. 10 ottobre 2012, n. 174, convertito dalla legge 7 dicembre 2012, n. 213, ha introdotto nel TUEL l'art. 148-bis, significativamente 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 ai sensi dell'articolo 1, commi 166 e seguenti, della legge 23 dicembre 2005, n. 266, per la verifica del rispetto degli obiettivi annuali posti dal patto di stabilità interno, dell'osservanza del vincolo previsto in materia di indebitamento dall'articolo 119, sesto comma, della Costituzione, della sostenibilità dell'indebitamento, dell'assenza di irregolarità, suscettibili di pregiudicare, anche in prospettiva, gli equilibri economico-finanziari degli enti*". Ai fini della verifica in questione la magistratura contabile deve accertare che "*i rendiconti degli enti locali tengano conto anche delle partecipazioni in società controllate e alle quali è affidata la gestione di servizi pubblici per la collettività locale e di servizi strumentali all'ente*".

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

Come precisato dalla Corte Costituzionale (sentenza n. 60/2013), l'art. 1, commi da 166 a 172, della legge n. 266 del 2005 e l'art. 148-bis del d.lgs. n. 267 del 2000, introdotto dall'art. 3, comma 1, lettera e), del d. l. n. 174 del 2012, hanno istituito ulteriori tipologie di controllo, estese alla generalità degli enti locali e degli enti del Servizio

sanitario nazionale, ascrivibili a controlli di natura preventiva finalizzati ad evitare danni irreparabili all'equilibrio di bilancio. Tali controlli si collocano, pertanto, su un piano nettamente distinto rispetto al controllo sulla gestione amministrativa di natura collaborativa, almeno per quel che riguarda gli esiti del controllo spettante alla Corte dei conti sulla legittimità e sulla regolarità dei conti. Queste verifiche sui bilanci degli enti territoriali sono compatibili con l'autonomia di Regioni, Province e Comuni, in forza del supremo interesse alla legalità costituzionale - finanziaria e alla tutela dell'unità economica della Repubblica perseguito dai suddetti controlli di questa Corte in riferimento agli artt. 81, 119 e 120 Cost. Alla Corte dei conti è, infatti, attribuito il vaglio sull'equilibrio economico-finanziario del complesso delle amministrazioni pubbliche a tutela dell'unità economica della Repubblica, in riferimento a parametri costituzionali (artt. 81, 119 e 120 Cost.) e ai vincoli derivanti dall'appartenenza dell'Italia all'Unione europea (artt. 11 e 117, primo comma, Cost.): equilibrio e vincoli che trovano generale presidio nel sindacato della Corte dei conti quale magistratura neutrale ed indipendente, garante imparziale dell'equilibrio economico-finanziario del settore pubblico. Tali prerogative assumono ancora maggior rilievo nel quadro delineato dall'art. 2, comma 1, della legge costituzionale 20 aprile 2012, n. 1 (Introduzione del principio del pareggio di bilancio nella Carta costituzionale), che, nel comma premesso all'art. 97 Cost., richiama il complesso delle pubbliche amministrazioni, in coerenza con l'ordinamento dell'Unione europea, ad assicurare l'equilibrio dei bilanci e la sostenibilità del debito pubblico.

Qualora le irregolarità esaminate dalla Sezione regionale non siano così gravi da rendere necessaria l'adozione della pronuncia di accertamento prevista dall'art. 148 bis, co. 3 del TUEL, siffatta funzione del controllo sui bilanci di questa Corte suggerisce di segnalare agli Enti anche irregolarità contabili non gravi o meri sintomi di precarietà, soprattutto se accompagnate e potenziate da sintomi di criticità o da difficoltà gestionali, anche al fine di prevenire l'insorgenza di situazioni di deficitarietà o di squilibrio, idonee a pregiudicare la sana gestione finanziaria che deve caratterizzare l'amministrazione di ciascun Ente.

In ogni caso, l'Ente interessato è tenuto a valutare le segnalazioni che ha ricevuto ed a porre in essere interventi idonei per addivenire al loro superamento.

L'esame della Corte è limitato ai profili di criticità ed irregolarità segnalati nella pronuncia, sicché l'assenza di uno specifico rilievo su altri profili non può essere considerata quale implicita valutazione positiva.

II) Irregolarità della gestione finanziaria

Dall'esame della relazione redatta, ai sensi dell'art. 1, comma 166 della legge 23 dicembre 2005, n. 266 (legge finanziaria per il 2006), dall'organo di revisione dei conti del Comune di Piancogno (questionario relativo al consuntivo per l'esercizio finanziario 2015) emergono le criticità che seguono.

A) Disavanzo di amministrazione da riaccertamento straordinario al L.1.2015

Con delibera di Giunta del 15.05.2015 n. 54, l'Ente ha proceduto al riaccertamento straordinario dei residui attivi e passivi ai sensi dell'art. 3, co. 7, d.lgs. n. 118/2011, all'esito del quale ha accertato un maggior disavanzo da riaccertamento straordinario (e.d. extradeficit) al 01.01.2015 pari a -152.088,28 euro. Le risultanze del suddetto riaccertamento sono riassunte nella seguente tabella:

Risultato di amministrazione al 31 dicembre 2014 determinato nel rendiconto 2014 (a)		168.701,09
Residui attivi cancellati in quanto non correlati ad obbligazioni giuridiche perfezionate (b)	(-)	87.689,58
Residui passivi cancellati in quanto non correlati ad obbligazioni giuridiche perfezionate (c)	(+)	219.683,21
Residui attivi cancellati in quanto reimputati agli esercizi in cui sono esigibili (d)	(-)	316.652,13
Residui passivi cancellati in quanto reimputati agli esercizi in cui sono esigibili (e)	(+)	354.591,72
Residui passivi definitivamente cancellati che concorrono alla determinazione del fondo pluriennale vincolato (f)	(+)	.
Fondo pluriennale vincolato g) = (e) - (d) + (f) ⁽²⁾	(-)	46.906,50
Risultato di amministrazione al 1° gennaio 2015 - dopo il riaccertamento straordinario dei residui (h) = (a) - (b) + (c) - (d) + (e) + (f) - (g)		291.727,81
Composizione del risultato di amministrazione al 1° gennaio 2015 - dopo il riaccertamento straordinario dei residui (g):		
Parte accantonata		
Fondo crediti di dubbia e difficile esazione al 31/12/2014		344.261,00
Fondo residui perenti al 31/12/.... (solo per le regioni)		7.076,76
Fondo svalutazione crediti al 31/12/2014		
Totale parte accantonata (i)		351.337,76
Parte vincolata		
Vincoli derivanti da leggi e dai principi contabili		92.478,33
Vincoli derivanti da trasferimenti		
Vincoli derivanti dalla contrazione di mutui		

Vincoli formalmente attribuiti dall'ente	
Altri vincoli da specificare	
Totale parte vincolata (l)	92.478,33
Totale parte destinata agli investimenti (m)	
Totale parte disponibile (n) = (k) - (i) - (l) - (m)	-152.088,28
Se (n) è negativo, tale importo è iscritto tra le spese del bilancio di previsione 2015 ⁽⁶⁾	

Fonte: delibera GC n. 54 del 15.05.2015

Con la delibera di Consiglio comunale n. 25/2015 avente ad oggetto "Ripiano del maggior disavanzo tecnico dal riaccertamento straordinario dei residui effettuato in attuazione dell'art. 3, co. 7, del d.lgs. n. 118/2011", l'Ente locale -senza fornire maggiori dettagli- ha deliberato di applicare l'importo di 5.069,61 (pari a 1/30 del c.d. extradeficit) a ciascuno degli anni del trentennio 2015/2044.

Con nota dell'11 agosto 2017 (prot. C.d.c. 0012387-11/08/2017-SC_LOM-T87-P), il Magistrato istruttore ha chiesto all'Organo di revisione di "dettagliare le modalità con cui è stata effettivamente coperta nel 2015, la quota annua del disavanzo da riaccertamento straordinario (indicato in euro -152.088,28), a dimostrazione della conformità delle stesse al decreto Ministero dell'Interno del 02.04.2015".

L'Organo di revisione (prot. Cde 0013337 del 15.09.2017) ha risposto che «nell'anno 2015 il risultato di amministrazione derivante dal rendiconto è pari a € 312.081,25 al quale sono stati decurtati i fondi e le quote vincolate fino ad ottenere un avanzo disponibile di € 15.421,06. Tale avanzo disponibile è risultato capiente per la quota del ripiano trentennale di € 5.069,61 previsto dalla delibera di C.C. n. 25 del 3 luglio 2015. La possibilità di tale copertura nella costruzione del risultato di amministrazione è stata consentita da economie di spesa di parte corrente, in particolare nei risparmi sugli appalti di gestione del patrimonio comunale. In definitiva, per l'anno 2015 l'Avanzo disponibile così determinato ammonta a € 10.351,45».

L'esame della suddetta risposta ha indotto il Magistrato istruttore a chiedere ulteriori approfondimenti. In particolare, con nota del 02.11.2017 (prot. Cdc 22051), il Magistrato istruttore ha chiesto di «1. Precisare la composizione del risultato di amministrazione al 31.12.2015 (pari a euro 312.081,25) posto che dal questionario 2015 la parte disponibile è dichiarata in euro 15.421,06 (tab. 1.2.1), mentre nel rendiconto 2015 pubblicato sul sito web di Piancogno, la parte disponibile ammonta a euro 312.081,25 (p. 143), motivando su tale discrepanza. Chiarire, inoltre, l'affermazione di cui al punto 5 della sopra citata risposta

istruttoria secondo cui: "in definitiva, per l'anno 2015 l'avanzo disponibile così determinato ammonta a € 10.351,45". 2. Attesa l'assenza di qualsiasi indicazione nella tab. 1.1.1 del questionario, precisare l'importo del maggior disavanzo di amministrazione (c.d. extradeficit) applicato nel bilancio di previsione 2015. 3. Anche in considerazione degli esiti di cui al precedente punto 1, precisare l'importo del maggior disavanzo di amministrazione (c.d. extradeficit) -determinato in € 152.088,28 euro nella delibera di G.C. n. 54 del 15.05.2015- effettivamente ripianato al 31.12.2015».

L'Organo di revisione (prot. Cde 22879 del 10 novembre 2017) ha risposto che: «1. Il risultato di amministrazione al 31.12.2015 pari a Euro 312.081,25 dalle risultanze presentate dal Responsabile Finanziario in sede di approvazione del Rendiconto 2015 è così dettagliato:

Accantonamenti per FCDE	€ 218.297,11
Accantonamenti per indennità fine mandato	€ 9.898,40
Fondi Vincolati	€ 68.464,68
Recupero disavanzo amministrazione da riaccertamento straordinario	€ 5.069,61
<u>Totale parte disponibile del risultato di amministrazione</u>	<u>€ 10.351,45</u>

La pubblicazione sul sito istituzionale del Comune di Piancogno del Rendiconto 2015 nel quale la parte disponibile ammonta ad € 312.081,25 non è altro che un refuso del Responsabile, il quale ha pubblicato una versione del Rendiconto 2015 non completa.

La risposta al punto 5 della originaria Nota Istruttoria illustrava il percorso contabile scelto dal Responsabile Finanziario il quale evidenziando in sede di Bilancio di Previsione 2015 nella parte spesa il disavanzo da riaccertamento per € 5.069,61, nel corso dell'anno non ha specificamente accertato un'entrata per la sua copertura ma ha, in sede di rendicontazione, decurtato l'avanzo disponibile risultante ovvero € 15.421,06 dell'importo del disavanzo ottenendo la disponibilità del risultato di amministrazione per l'importo di € 10.351,45.

2. Come anticipato nel punto precedente, l'importo del maggior disavanzo di amministrazione applicato al Bilancio di Previsione 2015 ammonta ad € 5.069,61. Tale importo deriva dalla scelta dell'Amministrazione Comunale di ripianare l'extradeficit complessivo in trent'anni. Si allega delibera inerente.

3. Nel 2015 è stata ripianata la quota di € 5.069,61 applicata quale disavanzo di amministrazione da riaccertamento straordinario in sede di Bilancio di Previsione 2015 con la modalità sopra menzionata».

Prima di esaminare il caso di specie, in termini generali, si ricorda che con l'entrata in vigore della riforma contabile prevista dal d.lgs. n. 118/2011, gli enti locali hanno dovuto presentare i bilanci nel rispetto del principio contabile della competenza finanziaria potenziata. Detto principio stabilisce che *«tutte le obbligazioni giuridicamente perfezionate attive e passive, che danno luogo a entrate e spese per l'ente, devono essere registrate nelle scritture contabili quando l'obbligazione è perfezionata, con imputazione all'esercizio in cui l'obbligazione viene a scadenza. È, in ogni caso, fatta salva la piena copertura finanziaria degli impegni di spesa giuridicamente assunti a prescindere dall'esercizio finanziario in cui gli stessi sono imputati»*. Conseguentemente, nell'esercizio finanziario 2015, per la prima volta gli enti locali hanno dovuto rappresentare la situazione finanziaria valorizzando la dimensione temporale delle obbligazioni giuridiche (attive e passive) partendo dalla operazione c.d. di riaccertamento straordinario dei residui ex art. 3 co. 7 d.lgs. n. 118/2011. Il comma 7 cit., in tal senso, stabilisce che *«al fine di adeguare i residui attivi e passivi risultanti al 1° gennaio 2015 al principio generale della competenza finanziaria enunciato nell'allegato n. 1, le amministrazioni pubbliche di cui al comma 1, con delibera di Giunta, previo parere dell'organo di revisione economico-finanziario, provvedono, contestualmente all'approvazione del rendiconto 2014, al riaccertamento straordinario dei residui, consistente:*

a) nella cancellazione dei propri residui attivi e passivi, cui non corrispondono obbligazioni perfezionate e scadute alla data del 1° gennaio 2015. Non sono cancellati i residui delle regioni derivanti dal perimetro sanitario cui si applica il titolo II e i residui passivi finanziati da debito autorizzato e non contratto. Per ciascun residuo eliminato in quanto non scaduto sono indicati gli esercizi nei quali l'obbligazione diviene esigibile, secondo i criteri individuati nel principio applicato della contabilità finanziaria di cui all'allegato n. 4/2. Per ciascun residuo passivo eliminato in quanto non correlato a obbligazioni giuridicamente perfezionate, è indicata la natura della fonte di copertura;

b) nella conseguente determinazione del fondo pluriennale vincolato da iscrivere in entrata del bilancio dell'esercizio 2015, distintamente per la parte corrente e per il conto capitale, per un importo pari alla differenza tra i residui passivi ed i residui attivi eliminati ai sensi della lettera a), se positiva, e nella rideterminazione del risultato di amministrazione al 1° gennaio 2015 a seguito del riaccertamento dei residui di cui alla lettera a); [...]».

Chiarito il quadro normativo al quale va ricondotta l'operazione di riaccertamento dal quale è emerso il disavanzo di amministrazione dell'ente rappresentato nella tabella che precede, occorre altresì brevemente richiamare i nuovi principi contabili che dettano le regole per la determinazione del risultato di amministrazione in tutte le sue componenti.

In particolare, il risultato di amministrazione ex d.lgs. 118 cit. non è più solo la risultante dalla somma tra fondo di cassa e residui attivi diminuito dei residui passivi, bensì è determinato anche dal fondo pluriennale vincolato (c.d. risultato di amministrazione formale).

L'art. 187 Tuel novellato, inoltre, dopo aver precisato che *«il risultato di amministrazione è distinto in fondi liberi, fondi vincolati, fondi destinati agli investimenti e fondi accantonati»*, al primo comma stabilisce che *«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 se stante nel primo esercizio del bilancio di previsione secondo le modalità previste dall'art. 188»* (c.d. risultato di amministrazione sostanziale).

Dalla lettera della norma testé richiamata emerge, dunque, che -al fine di salvaguardare gli equilibri di bilancio- anche se un ente registra un risultato di amministrazione formale positivo esso debba comunque essere considerato in disavanzo se il risultato di amministrazione sostanziale non è anche esso positivo e, quindi, dovrà procedere ad applicare immediatamente la quota libera (negativa) nel bilancio di previsione.

A regime (ossia, per i disavanzi che emergono successivamente all'operazione di riaccertamento straordinario ex art. 3, co. 7, d.lgs. n. 118/2011 di cui si è detto in precedenza) il ripiano del disavanzo deve avvenire nel rispetto delle modalità indicate dall'art. 188 Tuel. Quando invece, come nel caso in esame, il disavanzo è emerso in sede di riaccertamento straordinario al 1.1.2015, il ripiano deve essere rispettoso anche delle ulteriori modalità prescritte dal decreto Mef del 2.4.2015 avente ad oggetto *“Criteri e modalità di ripiano dell'eventuale maggior disavanzo di amministrazione derivante dal riaccertamento straordinario dei residui e dal primo accantonamento al fondo crediti di dubbia esigibilità, di cui all'articolo 3, comma 7, del decreto legislativo n. 118 del 2011”*.

In ossequio al decreto Mef cit. l'eventuale disavanzo (alias la voce “totale parte disponibile” del prospetto di cui all'allegato 5/2 al d.lgs. n. 118/2011 che riporta un valore negativo) può essere ripianato -per la quota ulteriore rispetto a quella già

accertata con l'approvazione del rendiconto 2014 (e cioè, per l'importo del maggior disavanzo al 1° gennaio 2015 rispetto al risultato di amministrazione al 31 dicembre 2014)- con modalità temporali più favorevoli. Più in dettaglio, l'art. 1 co. 1 del decreto Mef definisce come "maggior disavanzo" «a) l'importo della voce "totale parte disponibile" (ndr negativa) del prospetto di cui all'allegato 5/2 al decreto legislativo n. 118 del 2011, se il risultato di amministrazione al 31 dicembre 2014, determinato in sede di rendiconto, è positivo o pari a 0; b) la differenza algebrica tra la voce "totale parte disponibile" (ndr negativa) e la voce "risultato di amministrazione al 31 dicembre 2014 determinato nel rendiconto 2014" del prospetto di cui all'allegato 5/2 al decreto legislativo n. 118 del 2011, se il risultato di amministrazione al 31 dicembre 2014, determinato in sede di rendiconto, è negativo».

Ne deriva che, mentre «la quota del disavanzo al 1° gennaio 2015 determinato a seguito del riaccertamento straordinario effettuato in attuazione dell'art. 3, comma 7, del decreto legislativo n. 118 del 2011, di importo corrispondente al disavanzo individuato in sede di approvazione del rendiconto 2014» deve essere ripianata «dagli enti locali secondo le modalità previste dall'art. 188 del decreto legislativo 18 agosto 2000, n. 267», l'eventuale "maggior disavanzo al 1° gennaio 2015 rispetto al risultato di amministrazione al 31 dicembre 2014" come sopra definito - e solo quello- può essere ripianato avvalendosi delle previsioni dell'art. 2 del decreto Mef 02.04.2015 in non più di 30 esercizi ai sensi dell'art. 3 co. 16 d.lgs. n. 118/2011.

Il ripiano del maggior disavanzo deve essere verificato dall'Ente in sede di approvazione del rendiconto 2015 (e poi in sede di approvazione dei rendiconti degli anni successivi) ai sensi dell'art. 4 del decreto Mef 02.04.2015. Nel dettaglio, il citato articolo prevede quanto segue: «1. in sede di approvazione del rendiconto 2015 tutti gli enti che a seguito del riaccertamento straordinario dei residui hanno registrato un maggiore disavanzo verificano se il risultato di amministrazione al 31 dicembre 2015 risulta migliorato rispetto al disavanzo al 1° gennaio 2015 derivante dal riaccertamento straordinario, per un importo pari o superiore rispetto all'ammontare di disavanzo applicato al bilancio di previsione 2015, aggiornato ai risultati del riaccertamento straordinario e dell'approvazione del consuntivo 2014. Se da tale confronto risulta che il disavanzo applicato all'esercizio 2015 non è stato recuperato, la quota non recuperata nel corso del 2015, e l'eventuale maggiore disavanzo registrato rispetto al risultato al 1° gennaio 2015, è interamente applicata al primo esercizio del bilancio di

previsione 2016-2018, in aggiunta alla quota del recupero del maggiore disavanzo derivante dal riaccertamento straordinario prevista per l'esercizio 2016, in attuazione dell'art. 3, comma 16, del decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118, e di eventuali quote di recupero di disavanzo previste da piani di rientro in corso di attuazione. Il recupero dell'eventuale maggiore disavanzo registrato rispetto al risultato al 1° gennaio 2015 può essere ripianato negli esercizi considerati nel bilancio di previsione, in ogni caso non oltre la durata della consiliatura, contestualmente all'adozione di una delibera consiliare avente ad oggetto il piano di rientro di tale quota del disavanzo, secondo le modalità previste dall'art. 42, comma 12, del decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118 per le regioni e gli enti regionali e dall'art. 188 del decreto legislativo 18 agosto 2000, n. 267 per gli enti locali.

2. In sede di approvazione del rendiconto 2016 e dei rendiconti degli esercizi successivi, fino al completo ripiano del maggiore disavanzo derivante dal riaccertamento straordinario dei residui, si verifica se il risultato di amministrazione al 31 dicembre di ciascun anno risulta migliorato rispetto al disavanzo al 31 dicembre dell'esercizio precedente, per un importo pari o superiore rispetto all'ammontare di disavanzo applicato al bilancio di previsione cui il rendiconto si riferisce, aggiornato ai risultati del rendiconto dell'anno precedente. Se da tale confronto risulta che il disavanzo applicato non è stato recuperato, la quota non recuperata nel corso dell'esercizio, o il maggiore disavanzo registrato rispetto al risultato di amministrazione dell'esercizio precedente, è interamente applicata al primo esercizio del bilancio di previsione in corso di gestione, in aggiunta alla quota del recupero del maggiore disavanzo derivante dal riaccertamento straordinario prevista per tale esercizio, in attuazione dell'art. 3, comma 16, del decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118 [...].»

Concluso l'esame della disciplina che regola il ripiano del disavanzo di amministrazione da riaccertamento straordinario al 1.1.2015, nel caso di specie, questa Sezione prende atto che l'Organo di revisione dichiara che il comune di Piancogno, al 31.12.2015, ha ripianato la quota di disavanzo di € 5.069,61 (pari alla quota trentennale di ripiano definita con la sopra richiamata delibera di consiglio comunale). Infatti, l'effettivo ripiano della quota di disavanzo presuppone una corretta rappresentazione del risultato di amministrazione alla luce dei vincoli e degli accontamenti previsti dalla legge; ne consegue che l'accertamento dell'effettivo ripiano del disavanzo, dovrà essere procrastinato all'esame dei prossimi consuntivi alla luce delle indicazioni contenute nella presente delibera in punto di accantonamenti per FCDE.

Con richiesta del giorno 11 agosto 2017 (prot. C.d.c. 0012387-11/08/2017-SC_LOM-T87-P), il Magistrato istruttore ha chiesto all'Organo di revisione «*In considerazione del "rischio di rinviare oneri all'esercizio 2019" connesso all'adozione del metodo semplificato avvenuta in sede di rendiconto 2015 (cfr. domanda 1.2.7.1), tenendo conto di quanto specificato nel principio contabile, si chiede di motivare sulle ragioni dell'adozione di detto metodo evidenziando il differente importo che avrebbe avuto l'accantonamento a FCDE con il metodo analitico ordinario (specificare le voci di entrata considerate e le ragioni che hanno portato all'esclusione delle altre)*».

Con risposta istruttoria del 15.09.2017 (prot. Cde 0013337), l'Organo di revisione ha precisato che «*l'Ente ha provveduto a calcolare i fondi utilizzando i due metodi, in modo da mettere a confronto gli importi ottenuti ed avere consapevolezza della differenza; in considerazione delle evidenze emerse (in seguito dettagliate), poiché le risorse disponibili calcolate con il metodo semplificato sono risultate inferiori a quelle del metodo ordinario, è risultato di assoluta evidenza all'Ente l'impatto che le nuove regole contabili applicate allo stato di fatto contabile-finanziario del comune di Piancogno, non potevano che comportare disavanzo nella parte disponibile.*

E' pertanto evidente agli amministratori dell'Ente che la conferma dell'importo più basso fa sì che l'Ente dovrà attivarsi affinché, con il rendiconto 2019, reengano recuperate le risorse mancanti; ciò nonostante risultano evidenti per l'Amministrazione dell'Ente le difficoltà connesse;

- *alle scarse possibilità di leva finanziaria (si veda leggi di bilancio che hanno bloccato l'innalzamento delle aliquote e tariffe delle imposte per gli anni 2016 e 2017);*
- *all'impossibilità di incrementare l'efficienza/efficacia dello scarso personale all'Ufficio Tributi nonostante il discreto livello di risparmio sulla Spesa raggiunto.*

Lo Scrivente ha potuto rilevare che nel frattempo l'Amministrazione ha cercato di far leva su alcuni strumenti e sulla revisione di procedure operative per ridurre i disagi finanziari come, ad esempio, cercare di migliorare la capacità di riscossione dell'ufficio tributi; tali azioni si sono tuttavia rivelate assolutamente insufficienti, alla luce del disavanzo che si è manifestato nell'esercizio 2016.

In merito all'importo che avrebbe avuto l'accantonamento a FCDE con il metodo analitico ordinario: confrontando il metodo semplificato (FCDE nel risultato di amministrazione al primo gennaio 2015 meno utilizzi Fondo Crediti per cancellazioni e stralci più FCDE

definitivo stanziato nel Bilancio di Previsione 2015) con il metodo ordinario pieno (media semplice anni 2011-2015 degli incassi in c/residui rapportati ai residui di inizio anno) anziché € 218.297,11 si sarebbero accantonati € 300.679,43.

Il calcolo delle risultanze nel metodo ordinario pieno (o analitico) ha considerato, come previsto dal principio contabile, tutte le voci che non fossero crediti da altre amministrazioni pubbliche, i crediti assistiti da fidejussione e le entrate tributarie che sono accertate per cassa».

In riscontro a detta dichiarazione, il Magistrato Istruttore d'ufficio ha verificato se nella 'banca dati amministrazioni pubbliche' (BDAP) fossero stati inseriti i dati afferenti al bilancio consuntivo 2016 e al bilancio di previsione 2017. Tuttavia, in assenza di qualsiasi dato sia nella richiamata banca dati sia nel sito internet del Comune di Piancogno, non è consentito a questa Sezione di poter compiere verifiche sull'andamento dell'effettivo ripiano delle quote di c.d. maggior disavanzo trentennale e, addirittura, l'emergere di un nuovo disavanzo nell'esercizio finanziario 2016.

Si aggiunga che l'Organo di revisione (con la successiva nota prot. Cdc 22879 del 10 novembre 2017) ha evidenziato che «L'adozione del metodo semplificato del FCDE (consentito in sede di riduzione del rendiconto in esame) ha permesso l'emersione di avanzi di amministrazione, ai quali non corrispondono però risorse finanziarie (residui attivi) sicuramente esigibili; ciò ha contribuito a creare una distorsione tra spese certe ed entrate incerte, divenendo concausa per il Comune di Piancogno di una rilevante sofferenza finanziaria».

In merito alla scelta dell'ente di avvalersi del metodo semplificato, questa Sezione ricorda che l'allegato 4/2 del d.lgs. 118/2011 stabilisce che "L'adozione di tale facoltà è effettuata tenendo conto della situazione finanziaria complessiva dell'ente e del rischio di rinviare oneri all'esercizio 2019".

Dunque, la scelta del metodo è una facoltà intestata all'ente, tuttavia nell'esplicazione della stessa, come in generale nella gestione del bilancio, l'ente deve informarsi al principio della prudenza.

L'applicazione del principio della prudenza, in sede di costituzione del FCDE, è di particolare rilievo alla stregua del nuovo ordinamento contabile. Infatti, una delle finalità attribuite dal legislatore all'accantonamento dell'avanzo di amministrazione mediante costituzione del fondo crediti di dubbia esigibilità è quella di scongiurare che

un ente locale assuma impegni di spesa a fronte di entrate di difficile riscossione (così, Lombardia/202/2017/PRSE dell'11 luglio 2017, nonché Lombardia/313/2017/PRSP dell'8 novembre 2017).

Dunque, quando l'ente, avvalendosi di detto metodo, costituisce un FCDE in misura tale che risulti ripianata la quota trentennale del c.d. maggior disavanzo, anche se formalmente rispetta i criteri indicati dal legislatore per l'apposizione dei "vincoli" e degli "accantonamenti", in ragione del principio della prudenza, ha il dovere di improntare la propria gestione garantendo un durevole equilibrio economico-finanziario, accantonando risorse per far fronte ad oneri futuri che potrebbero non trovare più copertura finanziaria per il solo fatto che il legislatore dal 2019 non consente più di avvalersi del metodo c.d. semplificato.

In conclusione, allo stato degli atti, questo Collegio non può accertare se l'Ente abbia effettivamente ripianato la quota trentennale del c.d. maggior disavanzo e se, addirittura, abbia registrato un ulteriore disavanzo emerso, in ragione di quanto riferito dall'Organo di revisione, nella gestione 2016.

B) Anticipazioni di tesoreria

Con richiesta dell'11 agosto 2017 (prot. C.d.c. 0012387-11/08/2017-SC_LOM-T87-P), il Magistrato istruttore, in relazione al ricorso alle anticipazioni di tesoreria (154 gg nel 2015, interessi per 393,05 euro), ha chiesto all'Organo di revisione di "a) *precisare ulteriormente le ragioni della sofferenza di liquidità e indicare i provvedimenti conseguentemente adottati dall'ente; b) indicare l'importo dell'anticipazione concedibile, l'importo complessivamente concesso, l'importo dell'anticipazione annua media nonché l'effettivo rispetto del limite di cui all'art. 222 Tuel, anche in considerazione degli utilizzi ex art. 195 co. 2 Tuel; c) chiarire le motivazioni per cui non è stata adottata la delibera di "Giunta per autorizzazione sulle entrate vincolate" (cfr. nota in calce 1.2.5.1); d) fornire le informazioni di cui ai punti precedenti anche per l'esercizio 2016*".

Con risposta istruttoria del 15.09.2017 (prot. Cdc 0013337), l'Organo di revisione ha riferito che «*Le ragioni legate alla sofferenza di liquidità manifestata con il ricorso all'Anticipazione di Tesoreria nell'Anno 2015, e anche nel 2016 come vedremo, sono molteplici e così riassumibili:*

- *Taglio dei trasferimenti statali;*

- Incremento della morosità dei cittadini e conseguente distorsione negativa dei flussi di cassa associata ad una bassa velocità di riscossione;
- Flussi di cassa in entrata mal distribuiti nell'esercizio;
- Non volontà politica di innalzamento delle aliquote delle imposte e dei corrispettivi delle entrate extratributarie;
- Utilizzo nel passato di Avanzi di amministrazione disponibili per opere in conto capitale non supportati da effettive risorse finanziarie.

Purtroppo occorre sottolineare come l'Amministrazione del Comune di Piancogno non abbia preso atto con celerità delle problematiche suesposte. Questa non azione ha procrastinato la problematica finanziaria e ha comportato equilibri finanziari molto fragili sino all'anno 2017 nel quale sono stati presi i primi provvedimenti ovvero il potenziamento dell'ufficio tributi con la consulenza esterna di una società per il recupero dei crediti, l'incremento delle tariffe delle entrate extratributarie, la redistribuzione dei flussi finanziari in entrata nel corso dell'esercizio, la limitazione delle spese, in particolare quelle legate alle manutenzioni straordinarie.

Per l'anno 2015 l'Anticipazione concedibile ammonta ad € 764.074,33 mentre per l'Anno 2016 ammonta a € 1.139.231,45.

E' stata utilizzata l'Anticipazione nell'anno 2015 per € 566.994,39 mentre per l'anno 2016 l'utilizzo ammonta a € 1.073.316,27.

L'anticipazione media per l'Anno 2015 è stata di € 37.331,64 mentre per l'anno 2016 è stata di € 70.668,53.

La verifica del rispetto del limite di cui all'art. 222 del Tuel, anche in considerazione degli utilizzi ex art. 195 c. 2 visto il non rispetto del principio contabile 10.6 del D.lgs 118/2011, non è attuabile. Considerando le somme vincolate al 31 dicembre 2015 (€ 94.056,99) e al 31 dicembre 2016 (74.823,81) si può sostanzialmente valutare il rispetto per l'anno 2015 e il non rispetto per l'anno 2016».

L'esame della suddetta risposta istruttoria ha indotto il Magistrato istruttore a chiedere ulteriori approfondimenti. In particolare, con nota istruttoria prot. Cdc 22051 del 02.11.2017, il Magistrato istruttore ha chiesto di «dettagliare meglio l'affermazione secondo cui l'ente ha utilizzato nel passato "avanzi di amministrazione disponibili per opere in conto capitale non supportati da effettive risorse finanziarie"».

L'Organo di revisione in riscontro di detta richiesta (prot. Cde 22879 del 10 novembre 2017) ha dichiarato quanto segue: *«L'affermazione nasce dalla consolidata abitudine dell'amministrazione di applicare avanzi di amministrazione per opere di investimento o di manutenzione straordinaria ovvero impegnandosi in spese effettivamente esigibili, finanziandole con entrate potenzialmente di non certa riscossione».*

Questo Collegio prende atto che la sofferenza di cassa registrata dal Comune nel corso degli esercizi finanziario 2015-2016 è indice di una particolare criticità in cui versa l'ente. Criticità, tra l'altro, che è in via di aggravamento dal momento che nel 2016 l'utilizzo massimo è aumentato ad € 1.073.316,27, con un valore medio di € 70.668,53.

Da tempo questa Sezione (*ex multis* deliberazione del 23 giugno 2008, n. 121) afferma che l'anticipazione di tesoreria è una forma di finanziamento a breve termine cui l'ente ricorre per far fronte a momentanei problemi di liquidità e può essere ottenuta previa richiesta corredata da una delibera di Giunta. Sulla somma concessa in anticipazione maturano interessi passivi per il periodo nel quale essa viene effettivamente utilizzata. Ai sensi dell'art. 195 TUEL, inoltre, il comune può ricorrere all'utilizzo di entrate a specifica destinazione, prima di utilizzare le anticipazioni di tesoreria.

Nel caso di specie, come emerge dalla segnalazione dello stesso Organo di revisione – che ha ravvisato *«la consolidata abitudine dell'amministrazione di applicare avanzi di amministrazione per opere di investimento o di manutenzione straordinaria ovvero impegnandosi in spese effettivamente esigibili, finanziandole con entrate potenzialmente di non certa riscossione»*, il Comune di Piancogno si è avvalso dello strumento in questione disattendendo i criteri di sana gestione finanziaria.

In questa sede, è opportuno ribadire che il ricorso a detto istituto quando è reiterato nel tempo -oltre a produrre aggravio finanziario per l'ente- costituisce il sintomo di latenti squilibri nella gestione finanziaria (anche derivanti da difetti di programmazione finanziaria o da sovrastima delle entrate correnti), nonché maschera forme di finanziamento a medio o lungo termine.

Di conseguenza, è necessario che l'Amministrazione prosegua nell'analisi e nel monitoraggio delle cause che hanno determinato gli squilibri nella gestione di cassa, individuando l'origine degli scompensi prodotti rispetto al bilancio di competenza, distinguendo i risultati ottenuti fra parte corrente, conto capitale e partite di giro e, in termini analoghi, per quelli derivanti dalla gestione dei residui.

Solo così sarà possibile adottare le misure correttive necessarie per evitare che nel futuro si possano ripetere le disfunzioni evidenziate.

Si aggiunga che nel caso di specie la particolare gravità della sofferenza di cassa è un ulteriore indice della difficoltà dell'ente di riscuotere i residui attivi e che il calcolo dell'accantonamento a FCDE non è sufficiente a sterilizzare il rischio dell'assunzione di spese in assenza di idonee coperture finanziarie.

C) Cassa Vincolata

Con richiesta del giorno 11 agosto 2017 (prot. C.d.c. 0012387-11/08/2017-SC_LOM-T37-P), il Magistrato istruttore ha chiesto all'Organo di revisione di *“specificare le motivazioni per cui il responsabile finanziario non ha provveduto alla determinazione della cassa vincolata al 31.12.2015 (cfr. nota in calce alla domanda n. 1.2.4.2.a), come richiesto dal punto 10.6 del principio contabile applicato alla contabilità finanziaria allegato al D.lgs. 118/2011. Fornire la suddetta quantificazione, motivando anche in relazione alla presenza di entrate a destinazione vincolata (tra cui il mutuo di euro 240.000 euro)”*.

Con risposta istruttoria del 15.09.2017 (prot. Cdc 0013337), l'Organo di revisione ha riferito che *«La verifica del rispetto del limite di cui all'art. 222 del Tuel, anche in considerazione degli utilizzi ex art. 195 c. 2 visto il non rispetto del principio contabile 10.6 del D.lgs 118/2011, non è attuabile. Considerando le somme vincolate al 31 dicembre 2015 (€ 94.056,99) e al 31 dicembre 2016 (74.823,81) si può sostanzialmente valutare il rispetto per l'anno 2015 e il non rispetto per l'anno 2016.*

La nota in calce alla domanda 1.2.5.1 di non aver adottato la delibera di Giunta per l'autorizzazione sulle entrate vincolate, comunica la materiale dimenticanza da parte dell'amministrazione nell'approvazione di tale delibera. Sentito il Responsabile Finanziario, il quale conferma tale sua dimenticanza (anche per l'Anno 2016) nel compito propositivo della delibera alla Giunta Comunale stessa. La motivazione è la stessa e conseguente alla non adozione della determina sulla cassa vincolata».

L'esame della suddetta risposta istruttoria ha indotto il Magistrato istruttore a chiedere ulteriori approfondimenti. In particolare, con nota istruttoria prot. Cdc 22051 del 02.11.2017, il Magistrato istruttore ha chiesto di *«specificare cosa si intende per “tenuta extracontabile della cassa vincolata” e specificare in quali comportamenti posti in essere dal tesoriere viene disattesa la portata degli artt. 185, comma 2, e 209, comma 3 bis, Tuel. In*

proposito, si chiarisca se l'Organo di revisione ha rilevato, nel corso del 2015, dette inadempienze in sede di verifiche periodiche della cassa che sono di sua competenza».

Il successivo 10 novembre 2017, l'Organo di revisione (prot. Cdc 22879) ha chiarito che *«La tenuta extracontabile della cassa vincolata è stata la giustificazione fornita dal Responsabile Finanziario sulla mancata applicazione della norma sulla cassa vincolata. In tale affermazione "tenuta extracontabile" lo stesso ha sempre fatto riferimento al contesto legato alla redazione del Verbale di Chiusura Esercizio – ai sensi articolo 42 del regolamento di contabilità, documento che evidenzia le somme vincolate di cassa.*

Il Tesoriere non avendo ricevuto la determinazione della cassa vincolata dal Responsabile Finanziario nel 2015 non ha potuto rispettare la lettera i) del comma 2 dell'art. 185 e nemmeno quanto disposto dall'art. 209 comma 3 bis nel paragrafo "è consentito l'utilizzo di risorse vincolate secondo le modalità e nel rispetto dei limiti previsti dall'art. 195". Ciò ha comportato per l'anno 2015 la riscossione e il pagamento di somme, legate in particolare all'indebitamento contratto nell'anno, con la cassa fruttifera libera e non con la più normativamente corretta cassa vincolata.

In sede di verifiche periodiche di cassa lo scrivente revisore ha evidenziato al Responsabile Finanziario l'inadempienza relativa alla non definizione della cassa vincolata e al suo andamento».

Ricostruiti gli elementi acquisiti nel corso dell'istruttoria, prima di deliberare sul punto, si richiamano i principi contabili in materia di entrate vincolate e destinate ai fini della gestione della cassa.

Le entrate vincolate possono distinguersi in:

a) **entrate vincolate a destinazione specifica** individuate all'art. 180, comma 3, lett d), Tuel (entrate derivanti da legge, da trasferimenti o da prestiti). Queste entrate possono essere utilizzate in termini di cassa, previa apposita deliberazione di giunta, per un importo non superiore all'anticipazione di tesoreria disponibile. Sul piano della disciplina, quindi, i movimenti di utilizzo e di reintegro di queste entrate *"sono oggetto di registrazione contabile secondo le modalità indicate nel principio applicato della contabilità finanziaria (cfr. d.lgs. n. 118/2011, all. 4-2, punto 10.2). L'utilizzo di somme vincolate riduce di pari misura il ricorso alle anticipazioni di tesoreria. L'esistenza in cassa di somme vincolate comporta che siano prioritariamente utilizzate, nei limiti e con le modalità anzi*

dette, prima di far ricorso ad anticipazioni di tesoreria" (C. Conti, Sez. Aut., del. 31/SEZAUT/2015/INPR del 19 novembre 2015).

b) **entrate vincolate** ai sensi dell'art. 187, comma 3-ter, lett. d), Tuel (entrate straordinarie, non aventi natura ricorrente, cui l'amministrazione ha formalmente attribuito una specifica destinazione). Queste entrate confluiscono nella cassa generale e sono utilizzabili per le correnti esigenze di pagamento. La competenza ad apporre il vincolo di destinazione specifica è del consiglio, con esplicita determinazione nella sede degli atti che compongono il ciclo di bilancio; può investire, quindi, la fase di programmazione prodromica all'approvazione del bilancio e le variazioni di bilancio ed ha evidenziazione in sede di rendicontazione attraverso la determinazione dei fondi vincolati che compongono l'avanzo (C. conti, sez. aut., del. n. 3 del 2 febbraio 2016).

c) **entrate con vincolo di destinazione generica**. Queste entrate, come quelle di cui al punto precedente (entrate ex art. 187, comma 3-ter, lett. d), confluiscono nella cassa generale e sono utilizzabili per le correnti esigenze di pagamento.

Dunque, le entrate vincolate per cassa ex art. 180, 3° c., Tuel rappresentano una deroga al principio di unità del bilancio, che si applica anche alla gestione di cassa. Per evitare lo sviamento dalle loro finalità, la legge imprime, oltre a un vincolo di bilancio, anche un vincolo di cassa. L'art. 195 Tuel prevede, in via eccezionale, un loro uso per fronteggiare carenze di liquidità secondo regole speculari a quelle dell'anticipazione di tesoreria. In generale, perciò, il limite dell'articolo 222 del Tuel (3/12 delle entrate accertate nel penultimo esercizio) è unico e investe sia l'anticipazione sia le entrate vincolate.

In questo senso, la Magistratura contabile ha affermato che *"la cassa vincolata è alimentata dalle entrate che abbiano un vincolo specifico ad una determinata spesa stabilito per legge, per trasferimenti o per prestiti (indebitamento) e solo in tali limiti si può formare il vincolo, proprio in osservanza del principio generale dell'unità di bilancio che rimane prevalente in tutte le fasi di programmazione, gestione e rendicontazione del settore pubblico"* (C. Conti, Sez. Aut., del. 31/SEZAUT/2015/INPR del 19 novembre 2015). D'altra parte, una interpretazione restrittiva in sede di individuazione delle entrate riconducibili alla prima categoria sin qui esaminata, è imposta -oltre che dal principio generale dell'unità del bilancio- dalla considerazione che le somme vincolate in termini di competenza sono liberamente disponibili in termini di cassa, sia per esigenze sostanziali sia per esigenze di

“ordine pubblicistico, riconducibili all'economicità della gestione, evitando all'ente gli oneri di anticipazioni di tesoreria, sia al criterio universalmente valido della naturale fungibilità dello strumento monetario; criterio che sul piano civilistico fonda la ragione di una clausola generale di responsabilità da inadempimento delle obbligazioni pecuniarie. Limitare l'uso della liquidità oltre le necessità individuate dalla legge porta a snaturare la stessa funzione della liquidità che è la base della fluidità dei rapporti patrimoniali, sia che essi siano svolti in ambito privatistico, sia che si riferiscano all'ambito pubblicistico. Anzi, proprio su quest'ultimo versante, l'esigenza di contenere le restrizioni sull'uso della liquidità trova conferma nelle rigorose norme che obbligano al rispetto dei tempi di pagamento delle obbligazioni connesse alle transazioni commerciali” (C. Conti, Sez. Aut., del. 31/SEZAUT/2015/INPR del 19 novembre 2015).

I nuovi principi contabili, in merito alla contabilizzazione della cassa vincolata per gli enti non sperimentatori, con specifico riferimento alla determinazione della giacenza vincolata al 1° gennaio 2015, al punto 10.6 dell'All. 4.2, affermano che «all'avvio dell'esercizio 2015, contestualmente alla trasmissione del bilancio di previsione o, in caso di esercizio provvisorio, contestualmente alla trasmissione del bilancio provvisorio da gestire e dell'elenco dei residui, gli enti locali comunicano formalmente al proprio tesoriere l'importo degli incassi vincolati alla data del 31 dicembre 2014. L'importo della cassa vincolata alla data del 1° gennaio 2015 è definito con determinazione del responsabile finanziario, per un importo non inferiore a quello risultante al tesoriere e all'ente alla data del 31 dicembre 2014, determinato, dalla differenza tra i residui tecnici al 31 dicembre 2014 e i residui attivi riguardanti entrate vincolate alla medesima data. (.....)

Trattandosi di un dato presunto, a seguito dell'approvazione del rendiconto della gestione 2014, l'ente comunica al proprio tesoriere l'importo definitivo delle riscossioni vincolate risultanti dal consuntivo. A tal fine l'ente emette i titoli necessari per vincolare (attingendo alle risorse libere) o liberare le risorse necessarie per adeguare il saldo alla data della comunicazione, tenendo conto dell'importo definitivo della cassa vincolata al 1° gennaio 2015».

Il punto 10.8 del medesimo All. 4.2, in ordine all'utilizzo delle risorse vincolate al 31 dicembre, aggiunge che «in sede di predisposizione del rendiconto, a seguito della comunicazione dei sospesi riguardanti l'utilizzo e il reintegro della cassa vincolata per le spese correnti da parte del tesoriere alla data del 31 dicembre dell'esercizio cui il rendiconto si

riferisce, l'ente effettua le consuete registrazioni contabili riferite alla data del 31 dicembre. Nel caso di utilizzo di cassa vincolata non completamente reintegrata alla data del 31 dicembre, per l'importo non ancora reintegrato, si accerta l'entrata da "Reintegro incassi vincolati ai sensi dell'art. 195 del TUEL" e si impegna la spesa per "Destinazione incassi liberi al reintegro incassi vincolati ai sensi dell'art. 195 del TUEL".

A seguito della comunicazione da parte del tesoriere dei sospesi riguardanti il reintegro di tali risorse, la regolazione contabile è effettuata in conto residui.

Nel conto del tesoriere è data evidenza della composizione della cassa vincolata alla fine dell'anno e dell'eventuale utilizzo di cassa vincolata ancora da reintegrare».

Dunque, chiarite le tipologie di entrate riconducibili alla c.d. cassa vincolata e le modalità della sua contabilizzazione, nel caso di specie, è opportuno altresì ricordare che «il ricorso costante a somme derivanti da risorse destinate ad investimento per il pagamento di spese ordinarie, con la mancata realizzazione di programmi per mancanza di liquidità, o il formarsi di debiti, per spese impegnate ma non pagate perché le risorse vincolate non sono state ripristinate, potrebbe, nella valutazione d'insieme, costituire significativo sintomo di una criticità (così come, peraltro, anche il ripetuto impiego delle anticipazioni di tesoreria potrebbe essere rivelatore di una crisi finanziaria strutturale) da segnalare per l'adozione delle idonee misure correttive» (C. Conti, Sez. Aut., del. 31/SEZAUT/2015/INPR del 19 novembre 2015).

In conclusione, l'irregolarità testé accertata desta ancora più preoccupazione in quanto l'Organo di revisione riferisce che «La verifica del rispetto del limite di cui all'art. 222 del Tuel, anche in considerazione degli utilizzi ex art. 195 c. 2 visto il non rispetto del principio contabile 10.6 del D.lgs 118/2011, non è attuabile. Considerando le somme vincolate al 31 dicembre 2015 (€ 94.056,99) e al 31 dicembre 2016 (74.823,81) si può sostanzialmente valutare il rispetto per l'anno 2015 e il non rispetto per l'anno 2016».

In altri termini, nel caso di specie, la violazione delle regole sulla contabilizzazione della cassa vincolata, nell'esercizio finanziario 2016, non ha consentito di verificare che è stato rispettato il limite di cui al combinato disposto degli artt. 222 e 195 secondo comma Tuel.

D) Violazione patto di stabilità 2015

Con richiesta del giorno 11 agosto 2017 (prot. C.d.c. 0012387-11/08/2017-SC_LOM-T87-P), il Magistrato istruttore ha chiesto all'Organo di revisione di «Fornire informazioni

sulle ragioni del mancato rispetto del Patto di Stabilità interno, specificando le misure consequenziali adottate e l'avvenuta applicazione delle sanzioni normativamente previste".

Con risposta istruttoria del 15.09.2017 (prot. Cde 0013337), l'Organo di revisione ha affermato che «in data 31 marzo 2016 il Comune di Piancogno certifica al MEF il non rispetto del Patto di Stabilità per l'anno 2015 per l'importo di € 179.000. La causa principale di non rispetto dello stesso è, nell'ambito del sistema di calcolo "di competenza misto", legato alla parte capitale, ove i pagamenti sono risultati notevolmente più alti delle riscossioni; in particolare un'opera di ristrutturazione della Scuola Primaria finanziata con Contributo Statale dell'importo di € 180.073.59 nell'ambito del programma Scuole Sicure del 2014 non è stato erogato a fronte della presentazione al MIUR della contabilità finale nel Giugno 2015 e dei relativi mandati di pagamento. Tale finanziamento è stato erogato solo nel maggio 2016, nonostante una nota del MIUR recitasse che "le risorse saranno assegnate agli enti locali a partire dal Gennaio 2015 e dovranno essere utilizzate nello stesso anno al fine di non essere conteggiate nel computo del patto di stabilità".

Le conseguenze del non rispetto del Patto sono state le sanzioni sul Fondo di Solidarietà art. 7 c. 2 DL 113/2016 ridotte a zero per le spese per edilizia scolastica, il taglio del 30% dell'indennità degli amministratori e consiglieri per tutto il 2016, così come la mancata assunzione di personale e la non accensione di mutui e il non aver impegnato spese correnti in misura superiore alla media del triennio precedente (C 2.493.511,13 contro la media di € 2.573.075,01). Erroneamente nel 2016 è stato erogato il salario accessorio al personale nella parte variabile, erogazione recuperata nell'ambito della definizione della produttività 2016 liquidata nel 2017».

La Sezione, alla luce di quanto precede, accerta l'obiettiva violazione del Patto di stabilità interno, ribadendo l'importanza del rispetto dello stesso per la realizzazione degli obiettivi finanziari del comparto degli enti locali previsti, di anno in anno, dalla legislazione di finanza pubblica.

Si rammenta al riguardo che le norme relative al Patto di stabilità interno impongono agli enti locali la necessità di prevedere adeguate modalità di programmazione della spesa pubblica finalizzate al perseguimento degli obiettivi di volta in volta previsti dal legislatore nazionale.

L'adempimento degli obblighi assunti dall'Italia nei confronti degli altri Paesi dell'Unione europea, cui il conseguimento degli obiettivi del Patto è funzionale, conduce

a ritenere quale "comportamento difforme dalla sana gestione finanziaria" il mancato rispetto dello stesso.

Si richiede pertanto che l'ente, da un lato, applichi le sanzioni e limitazioni amministrative previste, dall'altro, adotti specifici provvedimenti per ricondurre la gestione entro gli obiettivi fissati dalla legge.

Il comma 707 dell'articolo 1 della legge di stabilità 2016 conferma l'applicazione delle sanzioni in caso di mancato rispetto del patto di stabilità interno relativo all'anno 2015 o relativo agli anni precedenti accertato ai sensi dei commi 28, 29 e 31 dell'articolo 31 della legge n. 183 del 2011. In particolare, il comma 26, lettere a), b), c), d ed e), dell'articolo da ultimo richiamato disciplina le misure di carattere sanzionatorio per gli enti inadempienti al patto di stabilità interno, prevedendo nell'anno successivo a quello dell'inadempienza l'applicazione dei precetti che seguono.

a) La riduzione del fondo di solidarietà comunale per i comuni e del fondo sperimentale di riequilibrio per le città metropolitane e le province. In particolare, è previsto che gli enti locali inadempienti sono assoggettati, nell'anno successivo a quello dell'inadempienza, alla predetta riduzione in misura pari alla differenza tra il risultato registrato e l'obiettivo programmatico predeterminato. Parimenti, le province della regione Siciliana e della regione Sardegna sono assoggettati alla riduzione dei trasferimenti erariali nella medesima misura.

In caso di incapienza di tali fondi, gli enti locali sono tenuti a versare all'entrata del bilancio dello Stato le somme residue presso la competente sezione di tesoreria provinciale dello Stato, al Capo X dell'entrata del bilancio dello Stato, al capitolo 3509, articolo 2.

In caso di mancato versamento delle predette somme residue nell'anno successivo a quello dell'inadempienza, il recupero è operato con le procedure di cui ai commi 128 e 129 dell'articolo 1 della legge n. 228 del 2012, a valere su qualunque assegnazione finanziaria dovuta dal Ministero dell'interno e, in caso di incapienza, a trattenere le relative somme, per i comuni interessati, all'atto del pagamento agli stessi dell'imposta municipale propria e, per le città metropolitane e le province, all'atto del riversamento alle medesime dell'imposta sulle assicurazioni contro la responsabilità civile derivante dalla circolazione dei veicoli a motore, esclusi i ciclomotori.

La sanzione non si applica nel caso in cui il superamento degli obiettivi del patto di stabilità interno sia determinato dalla maggiore spesa per interventi realizzati con la quota di finanziamento nazionale e correlati ai finanziamenti dell'Unione Europea rispetto alla media della corrispondente spesa del triennio precedente;

b) Gli impegni per spese correnti, imputati all'esercizio successivo a quello di inadempienza, che non possono essere assunti in misura superiore all'importo annuale medio dei corrispondenti impegni imputati all'ultimo triennio (per l'anno 2016, in caso di mancato rispetto del patto di stabilità interno 2015, non è possibile impegnare spese correnti in misura superiore all'importo annuale medio dei corrispondenti impegni effettuati nel triennio 2013-2015, così come risultano dal rendiconto della gestione dell'ente);

c) Il divieto di ricorrere all'indebitamento per finanziare gli investimenti. I mutui e i prestiti obbligazionari posti in essere con istituzioni creditizie o finanziarie per finanziamento degli investimenti o le aperture di linee di credito devono essere corredati da apposita attestazione da cui risulti il conseguimento dell'obiettivo di patto di stabilità interno relativo all'anno precedente. In assenza della predetta attestazione, l'istituto finanziatore o l'intermediario finanziario non può procedere al finanziamento o al collocamento del prestito. Ai fini dell'applicazione della sanzione in parola, costituiscono indebitamento le operazioni di cui all'articolo 3, comma 17, della legge 24 dicembre 2003, n. 350, come modificato dall'articolo 75 del decreto legislativo n. 118 del 2011 ovvero: assunzione di mutui, emissione di prestiti obbligazionari, cartolarizzazioni relative a flussi futuri di entrata, a crediti e a attività finanziarie e non finanziarie, eventuale somma incassata al momento del perfezionamento delle operazioni derivate di swap - cosiddetto upfront -, operazioni di leasing finanziario stipulate dal 1° gennaio 2015, residuo debito garantito dall'ente a seguito della definitiva escussione della garanzia. Costituisce indebitamento, altresì, il residuo debito garantito a seguito dell'escussione della garanzia per tre annualità consecutive, fermo restando il diritto di rivalsa nei confronti del debitore originario. Dal 2015, gli enti locali rilasciano garanzie solo a favore dei soggetti che possono essere destinatari di contributi agli investimenti finanziati da debito. Non costituiscono indebitamento le operazioni che non comportano risorse aggiuntive, ma consentono di superare, entro il limite massimo

stabilito dalla normativa statale vigente, una momentanea carenza di liquidità e di effettuare spese per le quali è già prevista idonea copertura di bilancio.

Si aggiunga che, ai sensi del comma 19 dell'articolo 3 della legge n. 350 del 2003, gli enti locali non possono ricorrere ad indebitamento per il finanziamento di conferimenti rivolti alla ricapitalizzazione di aziende o società finalizzata al ripiano di perdite.

Il divieto di ricorrere ad indebitamento di cui alla richiamata lettera c) non opera, invece, nei riguardi delle devoluzioni di mutui già in carico all'ente locale contratti in anni precedenti in quanto non si tratta di nuovi mutui ma di una diversa finalizzazione del mutuo originario. Non rientrano nel divieto le operazioni che non configurano un nuovo debito, quali i mutui e le emissioni obbligazionarie, il cui ricavato è destinato all'estinzione anticipata di precedenti operazioni di indebitamento che consentono una riduzione del valore finanziario delle passività. Non sono da considerare indebitamento, inoltre, le sottoscrizioni di mutui la cui rata di ammortamento è a carico di un'altra amministrazione pubblica, ai sensi dell'articolo 1, commi 75 e 76, della legge 30 dicembre 2004, n. 311.

Costituiscono, invece, operazioni di indebitamento quelle volte alla ristrutturazione di debiti verso fornitori che prevedano il coinvolgimento diretto o indiretto dell'ente locale, nonché ogni altra operazione contrattuale che, di fatto, anche in relazione alla disciplina europea sui partenariati pubblico privati, si traduca in un onere finanziario assimilabile all'indebitamento per l'ente locale.

Costituisce, altresì, operazione di indebitamento il leasing finanziario, quando il contratto, anche se definito "di leasing operativo", stipulato successivamente al 1° gennaio 2015, prevede la facoltà di riscattare il bene. Giova, inoltre, sottolineare che, ai fini del ricorso all'indebitamento, non occorre considerare l'attività istruttoria posta in essere unilateralmente dall'ente locale (ad esempio, la deliberazione di assunzione del mutuo) ma è necessario fare riferimento al momento in cui si perfeziona la volontà delle parti (sottoscrizione del contratto).

Particolare attenzione deve essere posta alle operazioni di project financing che potrebbero configurarsi come forma di indebitamento. Infine, ai sensi del richiamato comma 17 dell'articolo 3 della legge n. 350 del 2003, non costituiscono indebitamento le operazioni che non comportano risorse aggiuntive ma consentono di superare, entro il

limite massimo stabilito dalla normativa statale vigente, una momentanea carenza di liquidità e di effettuare spese per le quali è già prevista idonea copertura di bilancio;

d) Il divieto di procedere ad assunzioni di personale a qualsiasi titolo, con qualsivoglia tipologia di contratto, ivi compresi i rapporti di collaborazione coordinata e continuativa e di somministrazione, anche con riguardo ai processi di stabilizzazione in atto. È fatto altresì divieto agli enti di stipulare contratti di servizio con soggetti privati che si configurino come elusivi della citata disposizione.

Si evidenzia che analoga sanzione è prevista — in caso di mancato rispetto della norma recata dall'articolo 1, comma 557, della legge n. 296 del 2006 e successive modificazioni, volta al contenimento delle dinamiche di crescita della spesa di personale— dall'articolo 1, comma 557-ter della citata legge.

Infine, giova ribadire che spetta alla competente sezione regionale di controllo della Corte dei conti, nell'ambito dei propri compiti di vigilanza sulla gestione finanziaria degli enti locali (articolo 148-bis, comma 3, del TUEL), la verifica del rispetto dei vincoli e delle limitazioni poste in caso di mancato rispetto dei vincoli di finanza pubblica e, dunque, anche dell'autoapplicazione della predetta sanzione in materia di personale.

e) La riduzione delle indennità di funzione e dei gettoni di presenza indicati nell'articolo 82 del decreto legislativo n. 267 del 2000, che vengono rideterminati con una riduzione del 30 per cento rispetto all'ammontare risultante alla data del 30 giugno 2010,

Con riferimento alla durata delle sanzioni, si ritiene opportuno ribadire che le stesse si applicano nell'anno successivo a quello dell'inadempienza. Conseguentemente, l'inadempienza nel 2015 comporterà l'applicazione delle sanzioni nell'anno 2016.

L'amministrazione comunale, in risposta a specifica richiesta istruttoria sul punto, ha confermato l'applicazione, nell'esercizio 2016, delle sanzioni previste dall'art. 31, comma 26, della legge 12 novembre 2011, n. 183 per il mancato rispetto del Patto.

Sono state conseguentemente integralmente applicate nel 2016 le seguenti misure sanzionatorie:

“- le spese correnti sono state impegnate in misura non superiore all'importo annuale medio dei corrispondenti impegni effettuati nel triennio precedente;

- non si è fatto ricorso ad indebitamento di alcun genere;

- non sono state effettuate assunzioni di personale;



- sono state ridotte del 30% le indennità di funzione e i gettoni di presenza degli amministratori rispetto all'importo risultante al 30.06.2014;
- come prescritto dall'art. 8 - co. 1 - del CCNL 11.04.2008 e dall'art. 40 - co.3 quinquies - del decreto Legislativo 165/2001 non si è proceduto all'incremento e conseguente assegnazione del fondo per le risorse destinate ai contratti integrativi decentrati".

Alla verifica delle misure sanzionatorie adottate dal Comune, la Sezione provvederà nell'ambito delle procedure ordinarie di controllo ad essa demandate sui principali documenti contabili dell'ente

P.Q.M.

la Corte dei conti, Sezione regionale di controllo per la Regione Lombardia,

ACCERTA

che il Comune di Piancogno, nell'esercizio finanziario 2015:

- non ha rispettato il patto di stabilità interno;
- con delibera di Giunta del 15.05.2015 n. 88, ha proceduto al riaccertamento straordinario dei residui attivi e passivi ai sensi dell'art. 3, co. 7, d.lgs. n. 118/2011, all'esito del quale è emerso un disavanzo da riaccertamento straordinario al 01.01.2015 pari a - 152.088,28 euro;
- non si è attenuto al principio della prudenza in sede di calcolo dell'accantonamento a FCDE per le ragioni di cui al punto A della parte motiva;
- è ricorso all'anticipazione di tesoreria per l'importo massimo € 566.994,39 e con una anticipazione media di € 37.331,64;
- in difformità da quanto previsto dai punti 10.6 e 10.8 sulla contabilizzazione dell'utilizzo degli incassi vincolati degli enti locali del principio contabile applicato concernente la contabilità finanziaria di cui all'allegato 4/2 al d.lgs. n. 118/2011, non ha determinato la cassa vincolata al 31.12.2015 (tenuta extracontabile);
- che, alla luce di quanto precede, questo Collegio non può allo stato degli atti verificare se l'Ente ha effettivamente ripianato la quota trentennale del c.d. maggior disavanzo o, addirittura, ha registrato un ulteriore disavanzo nella gestione 2016.

Il Collegio si riserva ogni ulteriore approfondimento in sede di esame questionario 2016, accertando, sin da ora, che in quest'ultimo esercizio finanziario:

- è ricorso all'anticipazione di tesoreria per l'importo massimo € 1.073.316,27 e con una anticipazione media di € 70.668,53;

- ha violato le regole sulla contabilizzazione della cassa vincolata e, conseguentemente, non consente di verificare che sia stato rispettato il limite di cui al combinato disposto degli artt. 222 e 195 secondo comma Tucl

INVITA

l'Amministrazione comunale di Piancogno sin dalla gestione finanziaria in corso (esercizio 2017):

- ad osservare rigorosamente le previsioni legislative introdotte dal d.lgs. n. 118/2011 e, in particolare, le disposizioni contenute nei punti 9.1 (gestione dei residui) e 9.2 (risultato di amministrazione) dell'allegato 4/2;
- a procedere a una costante ed attenta verifica dell'equilibrio della gestione di cassa, monitorando le cause del fenomeno contabile riscontrato, atteso che il ricorso ad anticipazioni di tesoreria comporta il pagamento di interessi passivi, e ad accertare che il protrarsi di tale comportamento non costituisca sintomo dell'esistenza di latenti squilibri nella gestione dell'ente;
- a conformarsi al punto 10.8 sulla contabilizzazione dell'utilizzo degli incassi vincolati degli enti locali del principio contabile applicato concernente la contabilità finanziaria di cui all'allegato 4/2 al d.lgs. n. 118/2011,
- a inserire compilare i dati relativi alla gestione finanziaria 2016 nella banca dati BPDA;

DISPONE

- la trasmissione della presente pronuncia, a mezzo sistema S.I.Qu.E.L., al Sindaco e dispone che quest'ultimo, nella sua qualità di legale rappresentante dell'ente, informi il Presidente del Consiglio comunale affinché comunichi all'organo consiliare i contenuti della presente delibera;
- la trasmissione della presente pronuncia, a mezzo sistema S.I.Qu.E.L., al Revisore dei conti del Comune di Piancogno.

Così deciso nella camera di consiglio del 17 novembre 2017.

Il Magistrato istruttore

Dott.ssa Laura De Rentiis

Il Presidente

Dott.ssa Simonetta Rosa

Depositata in Segreteria il 4 DIC 2017

Il Direttore della Segreteria

Dott.ssa Daniela Parisini

