



REPUBBLICA ITALIANA
CORTE DEI CONTI
SEZIONE REGIONALE DI CONTROLLO
PER LA LIGURIA

composta dai magistrati:

Angela PRIA	Presidente f.f.
Alessandro BENIGNI	Primo Referendario
Francesco BELSANTI	Primo Referendario
Donato CENTRONE	Primo Referendario (relatore)
Claudio GUERRINI	Primo Referendario

nell'adunanza del 15 marzo 2017

visto il testo unico delle leggi sulla Corte dei conti, approvato con il regio decreto 12 luglio 1934, n. 1214;

viste le leggi 21 marzo 1953, n. 161, e 14 gennaio 1994, n. 20;

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

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. Donato Centrone

Premesso in fatto

L'esame della relazione redatta dall'Organo di revisione contabile del Comune di Sanremo (IM), sulla base dei dati tratti dal rendiconto consuntivo 2014, ha evidenziato alcune criticità, per le quali è stata inviata una prima richiesta istruttoria in data 20 aprile 2016 ed una seconda in data 19 maggio 2016. Il Comune, con note del 13 e 25 maggio 2016, ha fornito parte dei chiarimenti, producendo specifica documentazione in merito. L'esame collegiale si è reso necessario al fine di valutare le seguenti situazioni, fonte di potenziale impatto sulla situazione economico-finanziaria del Comune:

- I. oneri straordinari della gestione corrente;
- II. imputazione di entrate e spese ai servizi in conto terzi;
- III. operazione di riaccertamento ordinario dei residui al 31 dicembre 2014.

All'adunanza del 15 marzo 2017 sono intervenuti, in rappresentanza del Comune, l'Assessore al bilancio, dott. Di Meco Giuseppe, un funzionario dell'area finanziaria, dott.ssa Crespi Stefania, ed un funzionario del servizio controllo società partecipate, dott. Collet Luigi.

Considerato in fatto e diritto

La legge 23 dicembre 2005, n. 266, all'art. 1, comma 166, ha previsto che le Sezioni regionali di controllo della Corte dei conti 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, i bilanci di previsione ed i rendiconti.

La magistratura contabile ha sviluppato le indicate verifiche in linea con le previsioni contenute nell'articolo 7, comma 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 all'adozione di effettive misure correttive da parte degli enti interessati.

L'articolo 3, comma 1, lettera e), del decreto-legge n. 174 del 2012, convertito dalla legge n. 213 del 2012, ha introdotto nel d.lgs. n. 267 del 2000 l'articolo 148-bis, il quale prevede che le Sezioni regionali di controllo della Corte dei conti esaminino i bilanci preventivi e i rendiconti consuntivi degli enti locali per la verifica del rispetto degli obiettivi annuali posti dal patto di stabilità interno, dell'osservanza del vincolo previsto in materia di indebitamento dall'articolo 119, sesto comma, della Costituzione, della sostenibilità dell'indebitamento, dell'assenza di irregolarità, suscettibili di pregiudicare, anche in prospettiva, gli equilibri economico-finanziari degli enti. Ai fini della verifica in questione la magistratura contabile deve accertare che i rendiconti degli enti locali tengano conto anche delle partecipazioni in società alle quali è affidata la gestione di servizi pubblici locali e di servizi strumentali. In base all'articolo 148-bis, comma 3, del d.lgs. n. 267 del 2000, 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*", ed a trasmettere alla Corte i provvedimenti adottati, in modo che la magistratura contabile possa verificare, nei successivi trenta giorni, se gli stessi siano idonei a rimuovere le irregolarità ed a ripristinare gli equilibri di bilancio. In caso di mancata trasmissione dei provvedimenti correttivi, o di esito negativo della valutazione, "*è preclusa l'attuazione dei programmi di spesa per i quali è stata accertata la mancata copertura o l'insussistenza della relativa sostenibilità finanziaria*". Come precisato dalla Corte Costituzionale (sentenza n. 60/2013), l'articolo 1, commi da 166 a 172, della legge n. 266 del 2005 e l'articolo 148-bis del d.lgs. n. 267 del 2000, introdotto dall'articolo 3, comma 1, lettera e), del decreto-legge n. 174 del 2012, hanno istituito tipologie di controllo, estese alla generalità degli enti locali, finalizzati ad evitare danni agli equilibri di bilancio. Tali controlli si collocano, pertanto, su un piano distinto rispetto al controllo sulla gestione amministrativa e sono compatibili con l'autonomia di regioni, province e comuni in forza del supremo interesse alla legalità finanziaria ed alla tutela dell'unità economica della Repubblica (articoli 81, 119 e 120 Cost.). Tali prerogative assumono ancora maggior rilievo nel quadro delineato dall'articolo 2, comma 1, della legge costituzionale 20 aprile 2012, n. 1, che, nel comma inserito nell'articolo 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'articolo 148-bis, comma 3, del d.lgs. n. 267 del 2000, la funzione di controllo sui bilanci suggerisce di segnalare agli enti anche irregolarità contabili non gravi, specie se accompagnate da altre criticità o da difficoltà gestionali, al fine di prevenire l'insorgenza di situazioni di deficitarietà o di squilibrio, idonee a pregiudicare la sana gestione finanziaria. In ogni caso, l'Ente interessato è tenuto a valutare le segnalazioni ricevute e a porre in essere interventi idonei per addivenire al loro superamento.

I. Oneri straordinari della gestione corrente

La tabella 1.3 “Entrate e spese aventi carattere non ripetitivo” della relazione prodotta dal Collegio dei revisori dei conti sul rendiconto 2014, espone spese aventi carattere non ripetitivo pari ad euro 10.286.758, di cui euro 10.087.640 si riferiscono a generici “Oneri straordinari della gestione corrente”. Con richiesta del 20 aprile 2016, il magistrato istruttore ha chiesto di fornire un prospetto di esplicitazione analitica delle ridette spese.

Il responsabile del servizio economico-finanziario del Comune, nella risposta del 13 maggio 2016, ha fornito il predetto elenco, che ha palesato la necessità di un ulteriore chiarimento solo in relazione al contributo straordinario di euro 244.000 alla società Sanremo Promotion srl ed al contributo in conto liquidazione di euro 12.020 alla società SPEI srl. Con successiva istanza del 19 maggio 2016, il magistrato istruttore ha chiesto di fornire copia delle deliberazioni di Consiglio con cui sono state autorizzate le erogazioni dei suddetti contributi. Il responsabile del servizio economico-finanziario del Comune ha inviato gli atti in data 25 maggio 2016.

La società Sanremo Promotion srl (partecipata dal Comune all’89%), in base ad una convenzione approvata dalla Giunta con deliberazione n. 442 del 28 dicembre 2012, ha avuto in affidamento nel 2013 la gestione di tutte le attività turistiche e promozionali del Comune e del suo comprensorio, nonché la concessione degli spazi congressuali espositivi del Palafiori. La spesa complessiva, a carico del Comune, è stata pari ad euro 200.000, oltre IVA. Con successiva deliberazione di Giunta n. 28 del 31 gennaio 2014, è stata deliberata la proroga tecnica, per l’anno 2014, del medesimo affidamento, per il medesimo importo di euro 200.000 (IVA esclusa). Dagli atti esaminati è emerso, inoltre, che la società gestisce, già dal 2009, tali servizi, in virtù delle determinazioni del Commissario straordinario n. 99 del 2008 e n. 245 del 2009, nonché della deliberazione di Giunta comunale n. 512 del 2010.

Dal piano operativo di razionalizzazione delle società possedute dal Comune di Sanremo, prescritto dall’articolo 1, comma 612, della legge n. 190 del 23 dicembre 2014, ed approvato dal Sindaco con decreto n. 7 del 31 marzo 2015, risulta che la società in discorso è stata posta in liquidazione con deliberazione di Consiglio comunale n. 11 del 19 febbraio 2015, non ritenendola strettamente necessaria per il perseguimento delle finalità istituzionali. La società ha conseguito nel 2014 una perdita d’esercizio di circa euro 38.000, che ha eroso il patrimonio netto, portandolo da euro 65.000 (al 31 dicembre 2013) ad euro 27.600 (al 31 dicembre 2014). In caso di ulteriori perdite, il Comune, al fine di assicurare la continuità aziendale, avrebbe dovuto provvedere alla ricapitalizzazione della società, operazione a suo carico per l’89%. Invece, con lo scioglimento, a partire dal 2015, il Comune non versa più alla società il contributo annuo di funzionamento, con un risparmio pari ad euro 200.000 (oltre IVA), in quanto i servizi prestati sono stati internalizzati. Il citato piano di razionalizzazione reputa di difficile quantificazione le spese del procedimento di liquidazione, salvo sottolineare che il ridotto compenso del liquidatore, rispetto al precedente consiglio d’amministrazione, produce un risparmio, su base annua, rispetto al 2014, di circa euro 15.675.

Dalla relazione sui risultati conseguiti dal ridetto piano di razionalizzazione, prescritta dall’articolo 1, comma 612, della legge n. 190 del 2014, ed approvata dal Sindaco con decreto n. 21 del 25 marzo 2016, la società Sanremo Promotion srl risulta ancora in liquidazione. In particolare, viene attestato che il Comune è in attesa di una relazione del liquidatore di quantificazione di eventuali interventi finanziari da parte dei soci, al fine della chiusura *in bonis* della stessa. A tal fine, il Comune fa anche presente che, attenendosi a quanto raccomandato dalla scrivente Sezione regionale di controllo nella pronuncia n. 73 del 2015, valuterà attentamente se sussistano le

condizioni per un eventuale intervento finanziario a favore della società, in particolare la sussistenza della motivata presenza di un interesse pubblico.

La Società per la promozione dello sviluppo economico dell'imperiese srl (SPEI srl), partecipata dal Comune di Sanremo al 10%, è stata costituita nel 2001 quale soggetto responsabile del coordinamento e dell'attuazione dei patti territoriali ed agricoli della provincia di Imperia. La risposta istruttoria ha riferito che la società, anche se in liquidazione dal 19 aprile 2010, risulta obbligata a proseguire nella cura delle funzioni attribuite, e quindi a mantenere una minima struttura operativa, in quanto l'eventuale interruzione anticipata, con avvio di una procedura concorsuale, determinerebbero la revoca dei contributi erogati, per i quali non si è ancora chiusa la procedura di rendicontazione.

In particolare, nel corso dell'assemblea del 3 luglio 2014, è stato deliberato di chiedere ai soci, a titolo di finanziamento per l'istruttoria finale delle pratiche dei patti territoriali per l'anno 2014, la somma di euro 120.200 (il contributo a carico del Comune, in base alla quota di partecipazione, risulta pari ad euro 12.020). La Giunta comunale, con verbale n. 185 del 20 agosto 2014, ha espresso parere favorevole allo stanziamento, invitando il dirigente del settore finanze a reperire le necessarie risorse nel bilancio di previsione 2014. Il dirigente, con determina n. 1430 del 18 dicembre 2014, ha autorizzato il versamento del contributo.

Nel descritto piano di razionalizzazione delle società partecipate si precisa che la liquidazione deve concludersi nel più breve tempo possibile, compatibilmente con la verifica, da parte del liquidatore, dei progetti realizzati dai soggetti attuatori dei patti territoriali, come previsto nel disciplinare stipulato con il competente Ministero dello sviluppo economico (pena la retrocessione dei finanziamenti concessi). La procedura di liquidazione risulta tuttora in corso.

Si è ritenuto opportuno un approfondimento collegiale sullo stato attuale delle descritte procedure di liquidazione, nonché sui rapporti finanziari fra il Comune e le due società.

Nella memoria del 10 marzo 2017, il Comune ha precisato, con riferimento alla società Sanremo Promotion srl, che, con delibera di Giunta n. 234 del 16 novembre 2016 (prodotta in allegato), sulla base della relazione trasmessa dal liquidatore, ravvisando un interesse pubblico ad una chiusura *in bonis*, si è deliberato di mettere a disposizione del liquidatore la somma necessaria a raggiungere un accordo con i creditori, utilizzando a tal fine le somme accantonate sui bilanci comunali 2015 e 2016 (e quelle da accantonare sul bilancio 2017, ai sensi dell'articolo 21 del d.lgs. 175 del 2016), per le perdite registrate in precedenza dalla medesima società. In data 6 dicembre 2016, a seguito della necessaria variazione di bilancio, si è provveduto all'erogazione delle ridette somme, per mezzo delle quali il liquidatore, che pochi giorni prima aveva raggiunto un accordo con i creditori, ha potuto procedere al conseguente adempimento (e, con nota del 9 marzo 2017, ha confermato l'avvenuto pagamento di quanto dovuto a saldo delle partite debitorie della società). Il Comune socio ha provveduto, altresì, a stanziare sul bilancio 2017 le somme necessarie alla prosecuzione della liquidazione (compenso liquidatore e altre spese obbligatorie), ritenendo che entro l'anno in corso la procedura possa giungere alla fine.

Con riferimento alla società SPEI srl in liquidazione, la memoria specifica che, nel 2015 e nel 2016, il Comune non ha sostenuto alcun onere ulteriore. Inoltre, con nota del 6 marzo 2017, il liquidatore ha comunicato ai soci che l'attività inerente l'istruttoria dei progetti rientranti nei patti territoriali è prossima a concludersi. Ha, altresì, comunicato che, in occasione della prossima assemblea, i soci (oltre al Comune di Sanremo, FILSE, Provincia di Imperia, Camera di commercio e Confindustria) dovranno decidere se individuare un altro soggetto, necessariamente pubblico, che prosegua nell'attività di gestione e monitoraggio dei patti, ovvero, in alternativa,

ricapitalizzare la società per consentirle di proseguire la propria attività, revocando lo stato di liquidazione.

L'equilibrio economico-patrimoniale di società partecipate

La Sezione prende atto dei chiarimenti forniti dal Comune di Sanremo nel corso dell'istruttoria, nonché dell'adunanza pubblica. Come evidenziato più volte dalla magistratura contabile (può farsi rinvio, per esempio, alla deliberazione della scrivente Sezione n. 73/2015/PAR, adottata in sede di esame del rendiconto 2013 proprio del Comune di Sanremo), la responsabilità dell'andamento economico-patrimoniale, nonché finanziario, di una società controllata da un ente locale va condivisa con il socio, sia in relazione alla programmazione iniziale del piano economico-finanziario che all'attività successivamente svolta. Ogni volta che un'amministrazione pubblica ricorre a soggetti terzi per raggiungere i propri fini (in necessaria coerenza alla missione istituzionale, come ribadito dall'articolo 4 del recente testo unico sulle società pubbliche, d.lgs. n. 175 del 2016), si impongono particolari cautele al fine di garantire l'applicazione dei generali principi di buon andamento (articolo 97 Costituzione e articolo 1 legge 7 agosto 1900, n. 241), che debbono caratterizzare ogni esercizio di funzioni o erogazione di servizi (per la specifica materia delle partecipazioni societarie, si rinvia agli articoli 5, 7 e 8 del d.lgs. n. 175 del 2016). Queste ultime vanno osservate non solo in sede costitutiva (con l'individuazione di un'adeguata dotazione patrimoniale), ma anche in fase esecutiva (con la stipula di un congruo contratto di servizio).

La scelta dello strumento societario, da parte di un ente territoriale, impone di conseguire, se non utili, quantomeno un equilibrio di bilancio che non arrechi danno economico all'ente socio (si rinvia, sul punto, alle nuove azioni di prevenzione del rischio di squilibrio economico e finanziario, prospettate dagli articoli 6 e 14 del d.lgs. n. 175 del 2016). Un'errata impostazione del piano economico-finanziario, o un manchevole esercizio delle prerogative di controllo nell'esecuzione del contratto di servizio, possono determinare la lievitazione dei costi di produzione ed arrecare danno al patrimonio dell'ente socio (che, al momento della costituzione, vi ha apportato il capitale sociale). La strutturale incapacità della gestione caratteristica di coprire i costi della produzione si traduce, se protratta nel tempo, in una surrettizia copertura di passività attraverso il patrimonio netto, che viene sottratto alla sua destinazione fisiologica (fornire garanzia all'organizzazione) e destinato alla copertura ordinaria dei costi gestionali (che dovrebbero, invece, trovare ristoro nel ciclo della produzione). La progressiva erosione del patrimonio può essere utilizzata per dilazionare nel tempo l'intervento degli enti pubblici soci, fino al momento in cui sarà necessario coprire le perdite (causa azzeramento del patrimonio aziendale) o adottare altre, più drastiche, decisioni.

Quanto esposto assume maggiore rilevanza anche nell'ottica dei doveri imposti agli organi amministrativi comunali, alla luce della riforma dei controlli interni (approvata con il decreto-legge n. 174 del 2012, convertito dalla legge n. 213 del 2012). La novella ha riformato l'articolo 147 del d.lgs. n. 267 del 2000, prevedendo che gli enti locali individuino, fra gli altri, strumenti e metodologie per verificare lo stato di attuazione degli indirizzi e degli obiettivi gestionali attribuiti agli organismi strumentali esterni, nonché l'efficacia, l'efficienza e l'economicità di questi ultimi. Il successivo articolo 147-*quater*, riferito nello specifico alle società partecipate non quotate, prevede che l'ente locale definisca un sistema di controlli, esercitato da predefinite strutture interne. In particolare, la norma impone di creare un idoneo sistema informativo, finalizzato a rilevare i rapporti finanziari tra l'ente proprietario e la società, la situazione contabile, gestionale e organizzativa di quest'ultima, la corretta esecuzione dei contratti di servizio ed il rispetto delle disposizioni di finanza pubblica. Su tale base, l'ente locale socio deve effettuare il monitoraggio periodico sull'andamento delle società partecipate, analizzando gli scostamenti rispetto agli

obiettivi assegnati e proponendo le opportune azioni correttive (anche per prevenire possibili impatti finanziari sul proprio bilancio). Tale tipologia di controllo interno è obbligatoria, dal 2015, per gli enti locali con popolazione superiore ai 15.000 abitanti. Tuttavia, il controllo sugli equilibri finanziari, introdotto dall'articolo 147, comma 2, lettera c), dello stesso d.lgs. n. 267 del 2000, e disciplinato dal successivo articolo 147-*quinquies*, impone comunque a tutti gli enti locali la valutazione degli effetti che si determinano sul proprio bilancio finanziario dall'andamento economico-finanziario degli organismi gestionali esterni.

Per quanto riguarda nello specifico la situazione della società Sanremo Promotion srl, l'analisi istruttoria si è concentrata sul legittimo utilizzo, da parte del Comune socio, del fondo vincolato alla copertura delle perdite d'esercizio, imposto, dal 2015, dall'articolo 1, commi 551 e 552, della legge n. 147 del 2013 (e recepito dall'articolo 21 del d.lgs. n. 175 del 2016, che, di conseguenza, all'articolo 28, ha abrogato la disposizione previgente). La norma dispone(va), infatti, che, nel caso in cui aziende speciali, istituzioni e società partecipate dalle pubbliche amministrazioni locali indicate nell'elenco di cui all'articolo 1, comma 3, della legge 31 dicembre 2009, n. 196 (c.d. "*elenco ISTAT*") presentino un risultato di esercizio o un saldo finanziario negativo, gli enti locali soci devono accantonare nell'anno successivo nel proprio bilancio, in apposito fondo vincolato, un importo pari al risultato negativo non immediatamente ripianato, in misura proporzionale alla quota di partecipazione (il comma 552, inoltre, individua, in sede di prima applicazione, differenti criteri di calcolo dell'accantonamento, più favorevoli all'ente socio). L'importo accantonato può essere utilizzato solo se l'ente ripiana la perdita di esercizio, dismetta la partecipazione o il soggetto partecipato sia posto in liquidazione (fattispecie, quest'ultima, oggetto di esame).

Va precisato, tuttavia, che se la norma di finanza pubblica impone agli enti soci, per ragioni di prudenza tese a preservare gli equilibri di bilancio, di accantonare predeterminate risorse in specifici fondi, differente è la valutazione che il medesimo ente locale deve compiere ai fini della concreta destinazione di tali risorse a favore della società partecipata (anche nell'ipotesi tipizzata dell'utilizzo per le esigenze della liquidazione della società). Come, infatti, sottolineato in altre occasioni dalle Sezioni regionali (cfr., per esempio, SRC Lombardia, deliberazione n. 15/2015/PRSE e n. 260/2015/PRSE, e, di recente, SRC Liguria, deliberazione n. 24/2017/PAR), non sussiste alcun obbligo di ripiano a carico del comune socio (anche se unico), che deve, invece, dimostrare, in caso di soccorso finanziario, e sempre che non sussistano le preclusioni poste dall'articolo 6, comma 19, del decreto-legge n. 78 del 2010, convertito dalla legge n. 122 del 2010 (oggi riprodotte dall'articolo 14, comma 5, del d.lgs. n. 175 del 2016), la motivata presenza di un interesse (rilascio pregresso di una garanzia; necessità di recuperare al patrimonio comunale beni indisponibili necessari per l'erogazione di servizi pubblici fondamentali; etc.).

In precedenti pronunce (cfr., per esempio, SRC Piemonte, deliberazione n. 99/2015/PRSE) è stato sottolineato come il socio di una società di capitali, salvo ipotesi particolari (come quella in cui sia esposto direttamente nei confronti dei creditori della società), risponde limitatamente alla quota di capitale detenuta. Invece, l'ente pubblico che procede alla mera copertura del fabbisogno finanziario della società si accolla, di fatto, i debiti di un soggetto terzo. Di qui la necessità di porre in evidenza la ragione economica-giuridica dell'operazione, altrimenti fonte di ingiustificato *favor* verso i creditori della società (cfr. SRC Lombardia, deliberazioni n. 380/2012/PRSE e n. 98/2013/PAR). Sulla questione è stato, inoltre, significativamente affermato come l'attuale sistema normativo (confermato dall'articolo 14 del d.lgs. n. 175 del 2016) pone limiti al soccorso da parte degli enti pubblici a favore di società partecipate in situazione di precarietà finanziaria, con abbandono della logica del salvataggio a tutti i costi degli organismi partecipati o variamente collegati alla pubblica amministrazione.

Nel caso in esame, la società Sanremo Promotion srl non risulta aver registrato perdite per tutto il triennio antecedente l'intervento finanziario del Comune socio. Risulta, infatti, in utile (sia pure lieve) negli esercizi 2011 e 2013, ed in perdita nel 2012. Inoltre, come chiarito in sede istruttoria, l'intervento del Comune socio, finalizzato alla copertura delle sole spese di liquidazione, si colloca all'interno della scelta di scioglimento della società, che ha permesso di conseguire stabili risparmi di spesa per circa 240 mila euro annui.

II. Spese per servizi in conto terzi

La tabella 1.13 della relazione prodotta dal collegio dei revisori dei conti sul rendiconto 2014, relativa all'andamento delle riscossioni e dei pagamenti dei servizi in conto terzi, espone, a fronte di accertamenti e impegni di pari importo (cfr. tabella 1.13.2), riscossioni per euro 3.724.093 e pagamenti per soli euro 849.808. Inoltre, sempre la tabella 1.13.2, riporta spese per servizi in conto terzi che hanno reso necessaria la richiesta di specifici chiarimenti: compensi professionali avvocato civico ottobre 2014, euro 19.398,72; liquidazione quote politiche giovanili-progetto giovani insieme, euro 5.506; quota avvocati civili Reale mutua, euro 2.662,75; eccedenza somma su sesto bimestre 2013-Casinò spa, euro 9.633,01; contributo SPRAR rifugiati politici, euro 71.005,91; escussione fidejussione per danni causati a comune da lavori Palasalute , euro 66.235,12; altre spese, euro 485.834,61.

In riscontro alla richiesta di chiarimenti, il responsabile del servizio economico-finanziario del Comune, nella risposta del 13 maggio 2016, ha specificato che la differenza tra le riscossioni (euro 3.724.093) ed i pagamenti (euro 849.808) è dovuta principalmente all'incasso in questa voce dell'anticipo da parte dello Stato del gettito TASI (euro 2.769.342), per il quale le operazioni di regolarizzazione contabile sono state possibili solo nel 2015. A tale voce si aggiungono alcune somme, di rilevante ammontare, incassate nel 2014, ma non pagate nel medesimo esercizio, quali, per citare le principali: euro 71.005 per contributo SPRAR rifugiati politici; euro 21.667 per tributo provinciale igiene ambientale versato alla Provincia nel 2015; euro 66.235 per escussione fidejussione per danni causati al Comune da lavori al Palasalute.

Inoltre, per quanto concerne gli specifici importi su cui sono stati chiesti chiarimenti, il responsabile dei servizi finanziari del Comune ha precisato che:

- la voce "*compensi professionali avvocati*" si riferisce alle somme che vengono introitate da terzi a seguito di sentenza di condanna della controparte al pagamento delle spese legali. Tali somme, imputate alle partite di giro, sono a carico della controparte e corrispondono alle spettanze dei dipendenti dell'avvocatura interna, a cui vengono poi erogate;

- le voci "*liquidazione quote politiche giovanili - progetto giovani insieme*" si riferiscono a quote di contributi regionali erogati al Comune di Sanremo in quanto capofila del progetto, ma di competenza di altri comuni. Su tali somme il Comune non ha alcuna discrezionalità, in quanto li riceve dalla Regione per erogarli al comune a cui spettano;

- la voce "*contributo SPRAR rifugiati politici*" si riferisce a contributi statali finalizzati introitati dal Comune in quanto titolare del progetto, da erogare, senza alcuna discrezionalità, al soggetto gestore in base a specifica convenzione;

- la voce "*escussione fidejussione per danni causati al comune da lavori Palasalute*" riguarda somme escusse a seguito di danni causati da terzi nel corso di lavori;

- la voce "*eccedenza somma su sesto bimestre 2013 - Casinò spa*" si riferisce ad una somma ricevuta in più rispetto a quanto spettante, e di cui il Comune non conosceva la motivazione (inseriti in partita di giro in attesa della destinazione corretta a bilancio);

- la voce *“altre spese”* si riferisce ad un ulteriore versamento alla Provincia del 5% del tributo ambientale (euro 212.316), ad ulteriori rimborsi delle rette della Casa Serena (euro 6.951,60), al rimborso di somme non dovute (euro 6.210,99), a spese per servizi per conto di Stato o Regione per consultazioni elettorali (euro 94.505), ad anticipo spese postali per notifiche (euro 577,98), ad anticipazioni all'economista per organizzazione di manifestazioni (euro 38.856), a compensi per la commissione vigilanza locali pubblici (euro 5.510), ai compensi dei rilevatori ISTAT (euro 5.211,36) ed a contributi regionali a privati (euro 18.600).

Si è ritenuto opportuno l'approfondimento collegiale in ordine agli accertamenti ed agli impegni sopra descritti, al fine di verificare il rispetto delle norme di contabilità, e relativi principi contabili, che presidiano l'iscrizione fra i capitoli dei servizi per conto terzi.

Nella memoria del 13 marzo 2017 il Comune si è limitato a confermare quanto esposto in occasione della sopra esposta risposta istruttoria.

La Sezione prende atto dei chiarimenti forniti dal Comune, evidenziando, tuttavia, che l'articolo 168 del d.lgs. n. 267 del 2000, nella formulazione successiva al decreto legislativo 10 agosto 2014, n. 126, dispone che *“le entrate e le spese relative ai servizi per conto di terzi e le partite di giro, che costituiscono al tempo stesso un debito ed un credito per l'ente, comprendono le transazioni poste in essere per conto di altri soggetti, in assenza di qualsiasi discrezionalità”*, quali le operazioni effettuate come sostituto di imposta, per la gestione dei fondi economici, nonché le altre individuate dal Principio applicato della contabilità finanziaria (allegato n. 4/2 al decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118).

Il paragrafo 7 del ridetto Principio, riprendendo quanto sopra esposto, definisce i servizi per conto di terzi e le partite di giro come le transazioni poste in essere per conto di altri soggetti in assenza di qualsiasi discrezionalità ed autonomia decisionale da parte dell'ente, quali quelle effettuate come sostituto di imposta. Ai fini dell'individuazione delle *“operazioni per conto di terzi”*, l'autonomia decisionale sussiste quando l'ente concorre alla definizione di almeno uno dei seguenti elementi della transazione: ammontare, tempi e destinatari della spesa. Pertanto, secondo il Principio contabile, hanno, ad esempio, natura di *“servizi per conto terzi”*:

- le operazioni svolte dall'ente come *“capofila”*, quale mero esecutore della spesa, nei casi in cui l'ente riceva risorse da trasferire a soggetti già individuati, sulla base di tempi e di importi predefiniti;

- la gestione della contabilità svolta per conto di un altro ente (anche non avente personalità giuridica) che ha un proprio bilancio di previsione e di consuntivo;

- la riscossione di tributi e di altre entrate per conto di terzi (in cui l'ente incaricato provvede all'accertamento e all'incasso, e all'impegno e al pagamento, dell'intero importo del tributo/provento tra i servizi per conto terzi, salvo l'eventuale compenso spettante o l'eventuale quota di tributo di competenza dell'ente che riscuote l'entrata).

Non hanno, invece, natura di *“servizi per conto di terzi”* e, di conseguenza, devono essere contabilizzate negli altri pertinenti titoli del bilancio:

- le spese sostenute per conto di un altro ente che comportano autonomia decisionale e discrezionalità, anche se destinate ad essere interamente rimborsate (quali le spese elettorali sostenute dai comuni per altre amministrazioni pubbliche, le spese di giustizia, etc.);

- le operazioni svolte per conto di un altro soggetto (anche non avente personalità giuridica, comprese le articolazioni organizzative dell'ente stesso) che non ha un proprio bilancio nel quale contabilizzare le medesime operazioni;

- i finanziamenti comunitari, anche se destinati ad essere spesi coinvolgendo altri enti, nei casi in cui non risultino predefiniti tempi, importi e destinatari dei successivi trasferimenti.

In conclusione, la Sezione, in disparte la valutazione circa la corretta imputazione, da parte del Comune di Sanremo, dell'accertamento e dell'impegno di alcune entrate e spese fra i capitoli delle partite di giro/servizi per conto di terzi nel corso dell'esercizio 2014 (alla luce dell'accertata neutralità sul conseguimento degli obiettivi posti dal patto di stabilità interno), invita, per il futuro, a valutare con maggiore attenzione la conformità delle ridette imputazioni alle nuove disposizioni recate, in merito, dal d.lgs. n. 118 del 2011 e dai Principi contabili applicati ad esso allegati (entrati in vigore dall'esercizio 2015).

IV. Riaccertamento ordinario dei residui

L'esame del questionario prodotto dal collegio dei revisori dei conti sul rendiconto 2014 e della deliberazione di Giunta comunale n. 168 del 2014, di riaccertamento straordinario dei residui, prescritto dal d.lgs. n. 118 del 2011 (effettuato, in quanto ente sperimentatore, con riferimento alla situazione esistente al 1° gennaio 2014), ha evidenziato alcune criticità per le quali il magistrato istruttore ha richiesto chiarimenti con nota del 20 aprile 2016. In particolare, in relazione alle motivazioni del:

- mancato riaccertamento dei residui attivi imputati ai I, II e III delle entrate (gli allegati A e B della delibera n. 168 del 2014 fanno riferimento ai soli residui attivi di titolo IV e V);
- mantenimento, dopo l'effettuazione del riaccertamento (con parziale reimputazione agli esercizi successivi), di residui attivi per euro 1.825.633 al titolo IV ed euro 2.495.421 al titolo V (cfr. allegati A e B della delibera n. 168 del 2014).

Il responsabile del servizio economico-finanziario del Comune, nella risposta del 13 maggio 2016, ha precisato, in relazione al mancato riaccertamento dei residui attivi imputati ai titoli I, II e III dell'entrata, che, dall'analisi effettuata, non sono emerse poste, imputati ai predetti titoli, per i quali fosse necessario procedere alla reimputazione agli esercizi successivi.

In relazione alla permanenza di residui attivi per euro 1.825.633 al titolo IV ed euro 2.495.421 al titolo V, ha precisato che i primi si riferiscono a contributi regionali per investimenti, mentre i secondi derivano da mutui, in entrambi i casi per investimenti non ancora realizzati o in corso di realizzazione. Le ridette posizioni attive, in sede di riaccertamento straordinario, sono state, in parte, mantenute a residuo e, in altra parte, reimputate. Logica simile è stata seguita per i corrispondenti residui passivi che, in parte, sono stati lasciati a residuo, in parte sono stati reimputati al 2014 e, in altra, reimputati alle annualità successive in base alla presumibile tempistica di realizzazione dell'investimento.

In sede di successivo riaccertamento ordinario, prodromico all'approvazione del rendiconto 2014, l'Ente si è posto il problema di dover rettificare parte delle operazioni eseguite in sede di riaccertamento straordinario. Secondo il responsabile dei servizi finanziari, ad una prima lettura dell'articolo 3 del d.lgs. 118 del 2011 e del Principio contabile applicato concernente la contabilità finanziaria (all. 4/2 al d.lgs. n. 118 del 2011), in sede di riaccertamento ordinario sarebbe possibile la sola reimputazione di residui attivi e passivi derivanti dall'esercizio precedente, e non anche l'eventuale reimputazione di residui attivi e passivi che, in occasione del riaccertamento straordinario, sono stati lasciati a residuo. Per questi ultimi sembrerebbe possibile solo il mantenimento o la cancellazione. Tale interpretazione, prosegue il responsabile finanziario, sarebbe suffragata dal *software* di contabilità utilizzato, che non consente, in sede di riaccertamento ordinario, di reimputare residui attivi e passivi che, in sede di riaccertamento straordinario, sono stati lasciati a residuo. La reimputazione, pertanto, sarebbe possibile solo per accertamenti e impegni dell'esercizio a cui il rendiconto si riferisce, nonché per quelli che hanno già formato oggetto di reimputazione. Nel caso in esame, invece, gli accertamenti riguardavano finanziamenti

regionali e mutui lasciati a residuo (attivo), con corrispondenti residui passivi (per le opere da eseguire).

Si è ritenuto opportuno un approfondimento collegiale al fine di verificare la conformità dell'operazione di riaccertamento ordinario, nella parte sopra evidenziata, alle disposizioni del d.lgs. n. 118 del 2011 ed ai relativi principi contabili applicati.

Nella memoria del 10 marzo 2017, il Comune ha riferito di aver effettuato, nel corso del 2016, un'analisi delle diverse problematiche discendenti dall'operazione di riaccertamento straordinario dei residui, al fine di individuare le possibili soluzioni contabili. Nel recente mese di dicembre 2016, ha chiesto alla società che fornisce il software di contabilità di procedere alle modifiche necessarie a consentire, in sede di riaccertamento ordinario, la gestione delle rettifiche necessarie. Nel mese di febbraio 2017 il ridetto software è stato modificato e, pertanto, con il riaccertamento ordinario prodromico all'approvazione del rendiconto 2016, molte delle suddette situazioni sono state definite. Per completezza, la memoria segnala alcune difficoltà operative, che spera di superare nel 2017, legate alla carenza informativa derivante dall'assenza dal servizio del personale che, a suo tempo, ha seguito alcune opere (a causa dei licenziamenti conseguenti ad un'indagine giudiziaria, nonché al pensionamento del dirigente del settore lavori pubblici).

La reimputazione, quali accertamenti e impegni, ad esercizi successivi di residui attivi e passivi, mantenuti tali in occasione del riaccertamento straordinario

La Sezione prende atto dei chiarimenti forniti dal Comune in occasione della memoria pre adunanza e, in particolare, in occasione del riaccertamento ordinario preliminare al rendiconto 2016, dell'avvenuta reimputazione, quali accertamenti, agli esercizi di competenza (*rectius*, di stimata esigibilità), dei residui attivi mantenuti come tali in sede di riaccertamento straordinario (effettuato, in aderenza all'articolo 3, commi 7 e seguenti, alla data del 1° gennaio 2014, trattandosi di comune sperimentatore).

L'articolo 228, comma 3, del d.lgs. n. 267 del 2000, come modificato dal d.lgs. n. 126 del 2014, prescrive, infatti, che, prima dell'inserimento nel conto del bilancio dei residui attivi e passivi (senza distinguere in ragione della loro genesi, né, in particolare, dell'avvenuto mantenimento come tali in occasione del riaccertamento straordinario), l'ente locale provvede all'annuale operazione di riaccertamento, consistente nella revisione delle ragioni del mantenimento in tutto od in parte dei residui e della corretta imputazione in bilancio, secondo le modalità dettate dall'articolo 3, comma 4, del medesimo d.lgs. n. 118 del 2011.

Prima di analizzare la ridetta norma, si evidenzia come, in conseguenza dell'introduzione del nuovo principio della competenza finanziaria c.d. potenziata (in particolare, del presupposto dell'esigibilità alla base degli accertamenti e degli impegni), anche l'operazione di riaccertamento dei residui modifica i propri esiti, posto che, in base all'esposto articolo 228 del TUEL, questi ultimi possono consistere nel "*mantenimento in tutto o in parte*" ovvero nella "*corretta imputazione a bilancio*", operazione, quest'ultima, necessaria nel momento in cui l'ente, pur ritenendo sussistenti le ragioni per il mantenimento di un residuo attivo o passivo, accerta la necessità di modificare l'esercizio finanziario di imputazione (si pensi, per i residui attivi, ad una richiesta di rateizzazione o di dilazione di pagamento da parte del debitore o, per i passivi, alla variazione del cronoprogramma per ritardo nell'esecuzione di un'opera pubblica).

L'articolo 3, comma 4, del d.lgs. n. 118 del 2011 esordisce, infatti, precisando che l'operazione annuale (ordinaria) di riaccertamento dei residui attivi e passivi è funzionale "*al fine di dare attuazione al principio contabile generale della competenza finanziaria*". Pertanto, la norma puntualizza che "*possono essere conservati tra i residui attivi le entrate accertate esigibili nell'esercizio di riferimento, ma non incassate*", e, simmetricamente, che "*possono essere conservate tra i residui passivi le spese*

impegnate, liquidate o liquidabili nel corso dell'esercizio, ma non pagate". Per quanto riguarda gli esiti, la norma evidenzia come *"le entrate e le spese accertate e impegnate non esigibili nell'esercizio considerato, sono immediatamente reimputate all'esercizio in cui sono esigibili"* (in particolare, la reimputazione degli impegni è effettuata incrementando, di pari importo, il fondo pluriennale di spesa, al fine di consentire, nell'entrata degli esercizi successivi, l'iscrizione del fondo pluriennale vincolato a copertura delle spese reimputate). La norma si chiude statuendo che *"al termine delle procedure di riaccertamento non sono conservati residui cui non corrispondono obbligazioni giuridicamente perfezionate"*, palesando la necessità di conservare fra i residui attivi e passivi le sole posizioni costituenti crediti o debiti civilistici per l'ente locale.

In relazione alla reimputazione, in occasione dell'annuale riaccertamento ordinario, di residui attivi e passivi mantenuti in precedenza come tali nelle scritture contabili (anche in occasione del riaccertamento straordinario), può richiamarsi, altresì, il paragrafo 9.1 del Principio contabile applicato concernente la contabilità finanziaria, Allegato 4/2 al d.lgs. n. 118 del 2011. In quest'ultimo viene affermato che, in ossequio al principio contabile generale della prudenza, tutte le amministrazioni pubbliche devono effettuare annualmente, e in ogni caso prima della predisposizione del rendiconto, una ricognizione dei residui attivi e passivi diretta a verificare *"la fondatezza giuridica dei crediti accertati e dell'esigibilità del credito"*, *"l'affidabilità della scadenza dell'obbligazione prevista in occasione dell'accertamento o dell'impegno"* ed *"il permanere delle posizioni debitorie effettive"* (oltre alla corretta classificazione e imputazione dei crediti e dei debiti in bilancio). Di conseguenza, prosegue il Principio, la ricognizione annuale dei residui attivi e passivi consente di individuare formalmente, oltre ai crediti di dubbia e difficile esazione, a quelli assolutamente inesigibili o insussistenti, ed ai debiti insussistenti o prescritti, anche *"i crediti e i debiti non imputati correttamente in bilancio a seguito di errori materiali o di revisione della classificazione del bilancio, per i quali è necessario procedere ad una loro riclassificazione"*, nonché *"i crediti ed i debiti imputati all'esercizio di riferimento che non risultano di competenza finanziaria di tale esercizio, per i quali è necessario procedere alla reimputazione contabile all'esercizio in cui il credito o il debito è esigibile"*. Il Principio, allo stesso modo dell'articolo 228 del d.lgs. n. 267 del 2000 e dell'articolo 3, comma 4, del d.lgs. n. 118 del 2011, palesa la necessità che l'operazione di riaccertamento ordinario sia funzionale all'adeguamento della rappresentazione dei residui attivi e passivi al sottostante rapporto negoziale o provvedimento amministrativo, in modo che, all'esito della ricognizione, vengano mantenute a residuo solo posizioni corrispondenti a crediti o debiti esigibili. Al contrario, i residui inesigibili o insussistenti saranno eliminati dalle scritture, mentre quelli per i quali la ricognizione ha evidenziato la necessità di rivedere l'esercizio di esigibilità dell'obbligazione (in aderenza al nuovo principio contabile della competenza c.d. potenziata) devono essere reimputati, quali accertamenti o impegni, ai pertinenti esercizi.

L'esigenza di verificare tale ricognizione, anche sotto il profilo dell'eventuale reimputazione, quali accertamenti o impegni, di residui attivi o passivi in precedenza mantenuti come tali, emerge anche nel questionario dell'organo di revisione sul rendiconto consuntivo 2015, approvato dalla Sezione delle Autonomie della Corte dei conti con deliberazione n. 22/2016/INPR. La tabella 1.2.10.2 (analogamente la tabella 1.2.10.5 per i residui passivi) chiede, infatti, se la ricognizione annuale dei residui, condotta alla luce del principio di contabilità finanziaria, ha consentito di individuare, fra gli altri, *"crediti da reimputare ad altro esercizio"* (oltre a quelli di dubbia e difficile esazione, riconosciuti inesigibili, insussistenti o non imputati correttamente in bilancio). Inoltre, la domanda 1.2.10.8 chiede, nello specifico, se sono stati reimputati residui attivi mantenuti durante il riaccertamento straordinario (allo stesso modo, la domanda 1.2.10.9 pone analogo quesito per i residui passivi).

L'esigenza di controllo, palesata dalle linee guida della Sezione delle Autonomie, si pone per verificare che le pregresse operazioni di riaccertamento (straordinaria o ordinaria) dei residui siano state effettuate con la dovuta diligenza (mentre la reimputazione di posizioni in precedenza mantenute come residuo costituisce un sintomo di irregolarità o negligenza, passibile, tuttavia, di giustificazione, come verificato nel caso in esame). Inoltre, il controllo successivo (dell'organo di revisione, prima, e della Sezione regionale di controllo, dopo) risulta funzionale ad evitare comportamenti strumentali tesi, mediante la periodica e continua reimputazione di posizioni che avrebbero dovuto essere adeguatamente imputate agli esercizi di destinazione sulla base dei sottostanti provvedimenti amministrativi o rapporti negoziali, ad eludere i vincoli di finanza pubblica o, meglio, a conseguirli in maniera artificiosa (si fa rinvio alla nuova disciplina sul saldo di bilancio, prevista dall'articolo 1, commi 720 e seguenti, della legge n. 208 del 2015, poi sostituita dall'articolo 1, commi 465 e seguenti, della legge n. 232 del 2016). Le esposte esigenze di controllo, anche strumentali ad evitare elusioni ai vincoli di finanza pubblica, non impediscono, tuttavia, la reimputazione ad esercizi successivi, in occasione del riaccertamento ordinario, di residui attivi o passivi mantenuti come tali in precedenza (anche in occasione del riaccertamento straordinario), che, invece, risulta doverosa non solo perché imposta dalle norme di legge in precedenza richiamate (e dagli allegati Principi contabili), ma anche in omaggio ai generali principi di veridicità e chiarezza (che impongono che le iscrizioni contabili e la rappresentazione di bilancio corrispondano alle sottostanti situazioni giuridiche soggettive, quali scaturenti da provvedimenti amministrativi o da rapporti negoziali).

P.Q.M.

La Corte dei conti, Sezione regionale di controllo per la Liguria

accerta

sulla base dell'esame della relazione inviata dall'Organo di revisione economico-finanziaria del Comune di Sanremo sul rendiconto consuntivo 2014:

1) l'irregolare mantenimento fra i residui attivi, in occasione del riaccertamento ordinario prodromico all'approvazione del rendiconto 2014, di accertamenti non esigibili

invita

il Comune di Sanremo a:

- 1) mantenere il rapporto con le società partecipate nell'ambito delle regole previste dal codice civile e dall'ordinamento contabile, nonché dei canoni di sana gestione economico-finanziaria;
- 2) rispettare, nei prossimi esercizi, nell'imputazione delle entrate e delle spese ai capitoli delle partite di giro e dei servizi per conto di terzi, le disposizioni poste dall'articolo 168 del d.lgs. n. 267 del 2000, specificate dal paragrafo 7 del Principio contabile applicato della contabilità finanziaria (Allegato 4/2 al d.lgs. n. 118 del 2011);
- 3) osservare, nelle future operazioni di riaccertamento ordinario dei residui attivi e passivi, le disposizioni poste dall'articolo 3 del d.lgs. n. 118 del 2011, come specificate dal paragrafo 9 del Principio contabile applicato della contabilità finanziaria, Allegato 4/2 al d.lgs. n. 118 del 2011.

Dispone la trasmissione della presente pronuncia al Sindaco del Comune di Sanremo ed al Presidente del Consiglio comunale, e, attraverso il sistema SIQUEL, all'Organo di revisione economico-finanziaria, nonché la pubblicazione, ai sensi dell'articolo 31 del decreto legislativo 14 marzo 2013, n. 33, sul sito internet del Comune.

Il magistrato relatore
Donato Centrone

Il Presidente f.f.
Angela Pria

Depositato in segreteria il 18.4.2017

Il funzionario preposto

Antonella Sfettina