



REPUBBLICA ITALIANA

CORTE DEI CONTI

Sezione regionale di controllo per le Marche

**Pronuncia ex art. 1, comma 168, legge 266/2005, sul bilancio preventivo del
Comune di Falconara Marittima**

nell'adunanza del 29 novembre 2006, composta dai seguenti magistrati:

<i>Dott. Giuseppe Ranucci</i>	- <i>Presidente</i>
<i>Dott. Franco Massi</i>	- <i>Consigliere</i>
<i>Dott. Andrea Liberati</i>	- <i>Referendario – relatore</i>

vista la legge 14 gennaio 1994, n. 20 e successive modificazioni e, in particolare, l'art. 3, recante norme in materia di controllo della Corte dei conti;

visto il decreto legislativo 18 agosto 2000, n. 267 (testo unico delle leggi sull'ordinamento degli enti locali) e successive modificazioni;

vista la legge 5 giugno 2003 n. 131, recante disposizioni per l'adeguamento dell'ordinamento della Repubblica alla legge costituzionale 18 ottobre 2001, n. 3;

visto l'art. 1, commi 166, 167 e 168 della legge 23 dicembre 2005, n. 266 (legge finanziaria 2006);

vista la deliberazione della Sezione delle Autonomie di questa Corte n. 6/AUT/06 avente ad oggetto "Linee guida per l'attuazione dell'art. 1, commi 166 e 167, della legge 23 dicembre 2005, n. 266 (legge finanziaria 2006) per gli organi di revisione economico-finanziaria degli enti locali" relativamente ai bilanci di previsione;

vista l'ordinanza del Presidente della Sezione di controllo in data 23 novembre 2006 con la quale è stata convocata l'adunanza della Sezione per gli adempimenti di cui al menzionato comma 168 della legge 23 dicembre 2005, n. 266 in data 29 novembre, nonché l'ordinanza del 11 dicembre 2006 con cui è stata fissata l'adunanza per il giorno 15 dicembre 2006;

esaminata la relazione inoltrata dall'organo di revisione economico-finanziaria il 7 novembre 2006;

viste le richieste istruttorie formulate dal magistrato incaricato con note in data 21 e 22 novembre, 6 e 12 dicembre 2006, nonché in sede di audizione il 29 e il 30 novembre e le risposte inviate dal Comune;

viste le deduzioni fatte pervenire dal Sindaco del Comune di Falconara Marittima il 24, il 28 novembre e il 9 dicembre u.s.;

utiti nell'adunanza del 29 novembre e del 15 dicembre 2006 per l'amministrazione il Sindaco Riccardo Recanatini, il Vice Sindaco Roberto Piccinini, il Segretario generale e direttore generale dott.ssa Patrizia Barberini e il dirigente del servizio finanziario Daniela Ghiandoni;

udito nella camera di consiglio del 29 novembre e del 15 dicembre 2006 il relatore dott. Andrea Liberati, designato con provvedimento del Presidente in data 16 novembre 2006;

la Sezione di controllo ha emanato, ai sensi dell'art. 1, comma 168, della legge 266/2005 la presente pronuncia:

RITENUTO IN FATTO

A. Fondamento normativo del controllo di regolarità contabile

L'art. 1, commi 166 e 167, della legge n. 266 del 2005 ha previsto, ai fini della tutela dell'unità economica della Repubblica e del coordinamento della finanza pubblica, l'obbligo, a carico degli organi di revisione degli enti locali, di trasmettere alle Sezioni regionali di controllo della Corte dei conti una relazione sul bilancio di previsione dell'esercizio di competenza e sul rendiconto dell'esercizio medesimo, formulata sulla base dei criteri e delle linee guida definite dalla Corte.

Tale forma di controllo, come disciplinata dalle disposizioni anzidette, rappresenta una verifica del ciclo di bilancio effettuata esclusivamente in base alle relazioni inviate dagli organi di revisione. Verifica, inoltre, a carattere essenzialmente collaborativo, al solo scopo di accertare, nell'interesse del singolo ente e della tutela dell'unità economica della Repubblica, la sussistenza di situazioni di natura finanziaria e contabile, tali da porre a rischio gli equilibri di bilancio e non consentire all'ente di concorrere agli obiettivi generali di finanza pubblica. In questo contesto la gravità dell'irregolarità non concerne eventuali disfunzioni gestionali, ovvero profili attinenti ad inefficienza dell'azione amministrativa e neppure generiche inosservanze di normative, in quanto la gravità dell'irregolarità contabile deve essere valutata con esclusivo riguardo alle questioni strettamente finanziarie e contabili di rilievo tale da mettere in forse

l'equilibrio di bilancio e la sua attendibilità e stabilità. Il controllo delle Sezioni regionali assume a questo riguardo carattere necessario nell'interesse precipuo delle stesse autonomie territoriali; il risultato obbligato, nel rispetto dell'autonomia degli enti, costituzionalmente tutelata, dopo la necessaria istruttoria in contraddittorio con le amministrazioni interessate, è il referto ai consigli comunali e provinciali perché organizzino gli interventi correttivi necessari.

Pertanto, nell'ambito dell'analisi che si compie in questa sede, la gravità della irregolarità va fundamentalmente riferita alla verifica della salvaguardia degli equilibri di bilancio, con particolare attenzione, dunque, alla verifica del rispetto degli obiettivi annuali del patto di stabilità interno, all'osservanza del vincolo all'indebitamento ex art. 119 Cost., all'osservanza delle limitazioni previste in materia di spese per il personale.

B. Ambito e limiti delle verifiche di controllo effettuate

Si deve rilevare, di conseguenza, che la presente pronuncia è soggetta a ben stringenti limiti di accertamento, che certamente non coinvolgono la complessa gestione finanziaria dell'ente locale essendo limitata alla verifica di secondo grado sulle irregolarità segnalate dall'organo di revisione economico-finanziaria, in applicazione dei commi 166 ss. legge 266/2005.

Si deve inoltre rilevare come le gravi irregolarità contabili riferite potrebbero andare oltre l'aspetto meramente contabile ed impongano ulteriori e più incisivi strumenti di controllo sulla gestione che esula dall'ambito della presente analisi, finalizzata al solo aspetto contabile; non possono peraltro in astratto, allo stato degli atti, escludersi eventuali ipotesi di responsabilità sulle quali risultano peraltro essere state correttamente già effettuate le dovute segnalazioni alle autorità competenti.

Nel settore degli enti locali spetta, infatti, in primo luogo ai revisori dei conti denunciare al Procuratore regionale della Corte dei conti la violazione dei divieti in questione, ai sensi dell'art. 239, comma 1, lettera e) del testo unico delle leggi sull'ordinamento degli enti locali, così come altri obblighi di denuncia spettano a tutti i pubblici ufficiali dell'ente locale che vengano a conoscenza di eventuali fatti rilevanti.

La sussistenza di tale obbligo non è esclusa dalla scoperta dell'illecito attraverso i "referti" delle Sezioni regionali di controllo della Corte dei conti, tenuto conto che questi, ai sensi dell'art. 7, comma 7, della legge n. 131 del 2003, hanno come "esclusivi destinatari" i Consigli degli enti locali controllati .

D'altronde le attribuzioni decentrate di controllo della Corte hanno per oggetto l'analisi, nel rispetto della "natura collaborativa" del controllo sulla gestione, dei fenomeni gestori nella loro globalità e non indagini specificamente indirizzate alla individuazione di eventuali responsabilità dei singoli amministratori.

C. Irregolarità segnalate dall'organo di revisione economico finanziaria

Dall'esame della predetta relazione, redatta dall'organo di revisione sono emerse gravi irregolarità contabili tali da incidere sul bilancio 2006.

In particolare il collegio ha riscontrato l'utilizzo per spese correnti da parte di enti partecipati di spese imputate nel bilancio del Comune tra quelle in conto capitale, con conseguente accensione di mutui per spese correnti.

In particolare i revisori hanno evidenziato che esaminando il bilancio di previsione della istituzione Jessie Owens, la spesa corrente per l'anno 2006 è pari ad € 1.150.542,48, che risultano finanziati anche con un trasferimento del Comune, pari ad € 960.000, imputati tra le spese in conto capitale nel bilancio del Comune, con conseguente accensione di un mutuo nel titolo V di entrata. Nella delibera numero 37 del 31 gennaio 2006 è chiarito che si opera un trasferimento in conto capitale, mentre con la determina dirigenziale del 25 maggio 2006 si assumono 6 mutui per un totale di € 4.630.501 tra i quali rientra il Progetto promozione sport per € 960.000, in attuazione della delibera di Giunta numero 240 del 12 maggio 2006.

Lo stesso meccanismo – affermano i revisori - è stato utilizzato con la società Together spa, e con la determina dirigenziale numero 986 del 26 maggio 2006 è stato stipulato un mutuo di euro 1.500.000 per finanziare spese di esercizio e in particolare servizi diversi ai minori, anziani, persone svantaggiate. In data 24 marzo 2006, la delibera 121 è stata modificata con la delibera 160, ed è stato precisato che invece che per le spese di esercizio, il mutuo dovesse essere utilizzato per acquisti di macchinari, attrezzature e impianti il cui dettaglio sarebbe stato specificato in progetti da trasmettere agli enti finanziatori. Nel piano degli investimenti 2006-2008 viene semplicemente affermato che la somma indicata viene trasferita come conferimento in conto capitale; infine, il Consiglio comunale, con delibera numero 75 del 29 settembre 2006, precisa che tale somma viene trasferita a titolo di futuro aumento di capitale sociale.

Il collegio dei revisori ha evidenziato che con la delibera 996 è stato stipulato un mutuo del valore di € 1.500.000 per conferimento iniziale in conto capitale per il fondo di dotazione "Fondazione altro tempo".

Nella delibera numero 100 del 3 marzo 2006 della Giunta comunale era stabilito che il fondo di dotazione fosse pari ad € 1.000.000, e la somma restante fosse spesa di esercizio per la convenzione con l'università politecnica delle Marche; con delibera 163 del 24 marzo è stata ratificata tale delibera, dicendo che il capitale in dotazione passasse da un milione ad € 1.500.000 ed eliminando la spesa di esercizio con l'università.

Infine, l'organo di revisione ha evidenziato che sussiste un mutuo di €438.817 per vari progetti universitari e un mutuo di € 212.000 per un trasferimento in conto capitale alla fondazione Licio Visintini.

Relativamente al servizio di raccolta rifiuti solidi urbani, il collegio di revisione ha rilevato che nell'anno 2005 le spese correnti sostenute dal CAM sono state di circa € 6 milioni,

mentre le entrate correnti della tassa sono state di poco superiori a € 3,5 milioni. Hanno rilevato, inoltre, di aver evidenziato, già nella relazione al consuntivo del 2005, tale circostanza, facendo osservare che era stato deliberato di coprire la differenza con la stipula di un mutuo in data 7 marzo 2006.

Inoltre nell'anno 2006 ha iniziato ad operare la ESINO Entrate spa, che è diventata titolare della riscossione della TARSU (nel bilancio 2006 del Comune ci sarebbero, secondo i revisori, i soli recuperi), tramite delibera della Giunta comunale n. 275 del 23 marzo 2006.

“La Esino entrate si avvale del CAM”, affermano i revisori, per l'esecuzione dei servizi di raccolta, trasporto e smaltimento dei rifiuti solidi; tuttavia, nel titolo I, funzione 9, servizio 5 è previsto un importo pari a zero per questa voce di spesa, mentre nel precedente esercizio era di 3.715.000 €.

Alla luce di queste considerazioni l'organo di revisione ha riferito di temere ripercussioni per debiti fuori bilancio.

Per quanto osservato si può desumere che non vi è una grande attendibilità delle risultanze riferite dai revisori circa l'assenza di partecipate in perdita negli ultimi 3 anni.

D. Ulteriori irregolarità rilevate sulla base della relazione dell'organo di revisione e non espressamente segnalate

D.1 Livello di indebitamento

Dall'analisi della relazione è inoltre evidente un elevatissimo ricorso all'indebitamento, che per il 2006 è pari al 10,36% e per il 2008 supera nelle previsioni il limite legale del 12% per attestarsi su un livello del 14,31%.

D.2 Inattendibilità delle proiezioni relative al rispetto del patto di stabilità ex art. 1, commi 138, ss., legge 266/2005

Per gli stessi motivi si deve ritenere non affidabile la valutazione del rispetto del patto di stabilità nel bilancio preventivo, in quanto il livello delle spese sarebbe doppiamente falsato: il valore di riferimento per la parte corrente e per quella in conto capitale non è infatti attendibile, essendo state considerate nella parte in conto capitale mutui sostenuti per spese correnti e non essendo stata considerata la TARSU nel bilancio comunale. Inoltre, non sarebbero state considerate nel bilancio spese correnti prevedibili per l'esercizio in corso.

D.3 Rischi per gli equilibri di bilancio derivanti da un elevato ricorso ad entrate straordinarie e non ricorrenti

Infine, si riscontra un elevato livello delle entrate per oneri di urbanizzazione (4.000.000 di euro nel 2006 rispetto al milione circa dei 2 esercizi precedenti) e per sanzioni al codice della strada (900.000 euro rispetto ai circa 600.000 euro dei due esercizi precedenti), utilizzate in misura prossima al limite di legge per spese correnti. Inoltre, è previsto l'utilizzo dell'avanzo di amministrazione (€ 1.303.956,41) per vari progetti (turismo, politiche sociali, politiche giovanili, oltre che per prestazioni straordinarie) e delle plusvalenze da alienazioni (€ 2.190.177) per il rimborso delle quote di capitale delle rate di ammortamento mutui. L'utilizzo elevato di entrate straordinarie e non ricorrenti per spese talora di natura corrente evidenzia, in astratto, elementi di criticità per gli equilibri di bilancio nella gestione del Comune.

CONSIDERATO IN DIRITTO

A seguito degli accertamenti istruttori in merito ai fatti segnalati dall'organo di revisione economico-finanziaria, la Sezione ha rilevato le seguenti irregolarità contabili:

§ I GRAVI IRREGOLARITA' CONTABILI IDONEE AD INCIDERE SUGLI EQUILIBRI DI BILANCIO

I.1 Il paradigma normativo degli equilibri di bilancio: il pareggio finanziario del bilancio ex art. 162, commi 2 e 6, prima parte; il pareggio economico ex art. 162, comma 6, seconda parte; l'equilibrio tra interessi ed entrate correnti ex artt. 204 e 242, comma 1, del dlgs. 267/2000 e del DM Interno 10 giugno 2003, n. 217, n. 8; l'equilibrio della parte straordinaria e l'equilibrio dei fondi a destinazione specifica.

I rischi derivanti dal divieto di gestioni fuori bilancio ex artt. 162, commi 2 e 4, 191, commi 1 e 4 e 194, dlgs. 267/2000, dal disavanzo di amministrazione dell'ultimo rendiconto approvato e di quello eventualmente verosimile per l'esercizio corrente ex artt. 186 e 187 TUEL, dall'eventuale disavanzo della gestione dell'esercizio in corso, dagli obblighi di copertura delle perdite delle istituzioni e delle aziende speciali ex artt. 114 e 194, comma 1, lettera B, del TUEL e dalla necessità di copertura delle perdite delle società partecipate ex artt. 2446 e 2447 c.c.

Il legislatore prevede nell'ordinamento contabile degli enti locali la necessità di garantire alcuni equilibri nella redazione e nella gestione del bilancio.

Nell'art. 162, commi 2 e 6, prima parte, è previsto l'obbligo di rispettare il pareggio finanziario del bilancio: il totale delle entrate finanzia indistintamente il totale delle spese e deve essere deliberato in pareggio finanziario complessivo.

Deve essere inoltre garantito il pareggio economico, previsto dall'art. 162, comma 6, seconda parte, secondo cui le previsioni di competenze relative alle spese correnti sommate le previsioni di competenze relative alle quote di capitale delle rate di ammortamento dei mutui e dei prestiti obbligazionari non possono essere complessivamente superiore alle previsioni di competenza dei primi tre titoli dell'entrata che non possono avere altra forma di finanziamento, salvo le eccezioni previste per legge.

Deve anche essere rispettato l'equilibrio tra interessi ed entrate correnti, quantificato nel 12% dall'art. 204 del D.Lgs. 267/2000 (come modificato dall'art. 27, comma 7 della legge 28 dicembre 2001, n. 448, dall'art. 1 comma 44, legge 30 dicembre 2004, n. 311, ed infine dall'articolo 1 sexies del decreto-legge 31 marzo 2005, numero 44, nel testo integrato dalla legge di conversione 31 maggio 2005, numero 88), nonché dell'art. 242, comma 1, del dlgs. 267/2000 e del DM Interno 10 giugno 2003, n. 217, n. 8, relativo ai parametri di deficitarietà.

Inoltre, il Comune deve garantire l'equilibrio della parte straordinaria, secondo cui le previsioni di competenza relative al titolo II della spesa devono corrispondere alle previsioni dei titoli IV e V delle entrate sommati all'avanzo di amministrazione applicato al bilancio e all'eventuale avanzo della gestione corrente.

Deve essere anche rispettato l'equilibrio dei fondi a destinazione specifica: le entrate derivanti dai fondi a destinazione specifica o vincolate per funzioni delegate delle regioni devono trovare corrispondenza specifici interventi di spesa (artt. 153, 165, 183 e 195 del TUEL).

Vi sono diversi rischi per l'ente locale che possono incidere sul rispetto degli equilibri citati.

In particolare i debiti fuori bilancio, previsti all'articolo 194, il verificarsi del disavanzo di amministrazione dell'ultimo rendiconto approvato, il disavanzo di amministrazione relativamente alla parte di competenza o alla gestione residui che presumibilmente potrà verificarsi al termine dell'esercizio in corso, il disavanzo della gestione per squilibri relativi alla competenza.

In considerazione della grande rilevanza del fenomeno delle esternalizzazioni che interessa il mondo delle autonomie ed in particolare questo Comune, può poi esserci un rischio per gli equilibri di bilancio derivante dall'eventuale necessità di copertura dei costi sociali delle istituzioni e delle aziende speciali (art. 114 del TUEL), nonché dalla necessità di ricapitalizzazione delle società partecipate secondo il disposto degli articoli 2446 e 2447 del codice civile.

In considerazione della autonoma rilevanza dei bilanci degli enti controllati partecipati, i rischi per gli equilibri di bilancio derivanti dal fenomeno dell'esternalizzazione saranno trattati in una sezione apposita.

1.2 Violazione del criterio di specificazione delle spese ex art. 165 del dlgs. 267/2000: necessità di corretta allocazione delle spese correnti nel titolo I di spesa del bilancio

Dall'esame della documentazione acquisita a seguito della relazione dell'organo di revisione è emerso che effettivamente nel bilancio di previsione della istituzione Jessie Owens è prevista spesa corrente per l'anno 2006 pari ad € 1.150.542,48, che risulta finanziata anche con trasferimenti del Comune, per importi pari ad € 960.000, imputati tra le spese in conto capitale nel bilancio dell'ente locale e tra le entrate in conto capitale dell'istituzione.

Nella delibera della Giunta comunale numero 37 del 31 gennaio 2006 è chiarito che si opera un trasferimento in conto capitale per *"interventi rivolti al patrimonio comunale"* per 855.000 euro e per il *"Progetto scuola di pallavolo"* relativamente agli ulteriori 105.000 euro, anche se nelle premesse si evidenzia che il trasferimento è necessario *"per lo svolgimento delle ordinarie attività"*.

Per quanto concerne gli interventi rivolti al patrimonio comunale, poi, la necessità, come si evince dalla delibera, sarebbe giustificata dal Conto economico preventivo approvato con atto del CdA dell'istituzione in data 24 ottobre 2005, con atto n. 16. Tuttavia, nel conto economico preventivo la somma era prevista per spese correnti, così come la medesima allocazione trova nel bilancio preventivo dell'istituzione approvato dal CdA e dalla Giunta Comunale.

Con determina dirigenziale del 25 maggio 2006, peraltro, sono stati assunti 6 mutui per un totale di € 4.630.501 tra i quali rientra il Progetto promozione sport per € 960.000, in attuazione della delibera di Giunta numero 240 del 12 maggio 2006, attuativa della delibera n. 37 citata.

In adunanza l'amministrazione ha riferito che sono stati dati in realtà solo 760.000 euro all'istituzione, di cui 90.000 euro in conto capitale e 670.000 euro saranno restituiti al Comune, che nel frattempo provvede al riconoscimento di un debito fuori bilancio per importo equivalente.

Pertanto si ritiene che alla data dell'approvazione del bilancio preventivo dell'ente locale vi fosse la possibilità di desumere (in considerazione del riferimento operato nella delibera di Giunta n. 37 del 31 gennaio 2006, anteriore al bilancio di previsione, al conto economico preventivo del 24 ottobre 2005) la volontà dell'ente locale di utilizzare tali somme, almeno in gran parte, per spese correnti.

Non appare quindi corretta, dovendoci limitare al profilo di irregolarità contabile e al solo bilancio dell'ente locale, l'allocazione nel bilancio comunale delle spese correnti tra quelle in conto capitale.

Lo stesso meccanismo è stato utilizzato con la società Together spa; con la determina dirigenziale numero 986 del 26 maggio 2006 è stato stipulato un mutuo di euro 1.500.000 per finanziare spese di esercizio e in particolare servizi diversi ai minori, anziani, persone svantaggiate.

Con delibera di Giunta n. 121 del 7 marzo 2006 si dà atto della necessità di un trasferimento in conto capitale per l'importo complessivo di 1.500.000 euro per *"attività relative al contratto di servizio"*, ed in particolare servizi a favore dei diversamente abili, dei minori, degli anziani e servizi per la tutela ambientale (canili).

Con nota del 20 dicembre 2005 la società Together ha trasmesso la previsione di spesa per l'anno 2006 dalla quale si evincono 2.710.500 euro, tutti per spese correnti.

Con successiva delibera n. 160 del 24 marzo 2006 la delibera 121 è stata modificata ed è stato precisato che, invece che per le spese di esercizio, il mutuo dovesse essere utilizzato per acquisti di macchinari, attrezzature e impianti il cui dettaglio sarebbe stato specificato in progetti da trasmettere agli enti finanziatori. Nel piano degli investimenti 2006-2008 viene semplicemente affermato che la somma indicata viene trasferita come conferimento in conto capitale.

Nella delibera del Consiglio comunale n. 75 del 29 settembre 2006 si chiarisce che *"visto il buono stato degli stessi (impianti), gli interventi sopra indicati non sono al momento necessari"*, e, *"valutata l'opportunità di mantenere comunque il trasferimento in conto capitale"* si modifica la destinazione a titolo di futuro aumento di capitale sociale.

E' evidente che la dotazione di capitale entra poi nella disponibilità del Consiglio di Amministrazione e, come si evince dal verbale della seduta *"finanziare con i mutui la spesa corrente, quindi il passaggio tecnico della messa in liquidazione permetterebbe di normalizzare questa anomalia"*.

In sede di adunanza l'amministrazione ha riferito che in ogni caso il mutuo è stato bloccato e mai erogato, mentre i debiti della società sono stati pagati mediante la procedura di riconoscimento dei debiti fuori bilancio.

Peraltro il Sindaco ha riferito il progetto di reinternalizzare il servizio con successiva creazione di un soggetto di gestione comune con altri enti.

Stupisce in ogni caso l'indecisione del Comune sulla destinazione delle somme in questione, che non ottempera in primo luogo a criteri di corretta programmazione.

Si può comunque riscontrare come l'utilizzazione indiretta di queste somme fosse originariamente prevista per spese correnti.

Non appare quindi corretta, e viola il principio di specificazione delle spese nel bilancio, limitatamente al profilo di irregolarità contabile e in relazione al solo bilancio dell'ente locale, l'allocazione nel bilancio comunale di spese tra quelle del titolo II, con la consapevolezza che esse dovrebbero più opportunamente essere state previste per spese correnti, tenuto soprattutto conto dell'impraticabilità della procedura di indebitamento.

Con la determinazione dirigenziale 996 del 26 maggio 2006 è stato stipulato un mutuo del valore di € 1.500.000 per conferimento iniziale in conto capitale del fondo di dotazione della "Fondazione altro tempo".

Con delibera di Giunta n. 100 del 3 marzo 2006 era stabilito che il fondo di dotazione fosse pari ad € 1.000.000 e la somma restante fosse destinata per 416.000 euro al rinnovo della convenzione con l'Università Politecnica delle Marche (peraltro con mutuo da contrarre verosimilmente di nuovo per spese correnti). Con delibera 163 del 24 marzo è stata ratificata tale determina disponendo che il capitale in dotazione passasse da un milione ad € 1.500.000 ed eliminando la spesa di esercizio con l'Università.

Con tale procedura, pertanto, sono state trasferite nella parte in conto capitale le spese per la convenzione con l'università, che sono spese correnti, pari a 413.066 euro, da finanziare con indebitamento.

In sede di adunanza l'amministrazione ha chiarito che il mutuo previsto non è stato erogato e la Fondazione non è stata attivata. Si è reso necessario anche in questo caso provvedere al riconoscimento di debiti fuori bilancio per attività culturali varie.

Anche in questo caso, pertanto, si può ritenere che nel bilancio di previsione fossero state contabilizzate nella parte in conto capitale spese da destinarsi al titolo I.

L'organo di revisione ha evidenziato che sussiste un mutuo di € 438.817 per vari progetti universitari, che in realtà risulta essere relativo a progetti urbanistici vari ed in particolare a spese di progettazione.

Al riguardo si deve osservare che la progettazione di opere pubbliche rientra in astratto nelle spese per investimenti, in quanto la fase di progettazione, già dalla legge 109/1994, è parte essenziale ed imprescindibile dell'investimento, ma l'art. 3, comma 18, legge 350/2003, non ha incluso espressamente tra gli investimenti le spese per la progettazione.

Tuttavia, la disposizione citata prevede che costituiscono spese d'investimento "*gli oneri per beni immateriali ad utilizzo pluriennale*".

L'Osservatorio per la contabilità e la finanza al principio n.3, punto 111, tra le immobilizzazioni materiali ha incluso le spese di ricerca (studi di fattibilità).

L'art. 70 della legge 289/2002 ha modificato la disciplina del fondo rotativo per la progettualità, come chiarito dalla Cassa Depositi e Prestiti con circolare n. 1250 del 25 febbraio 2003, includendovi le spese di prefattibilità e di fattibilità (sostenibilità economico-finanziaria, amministrativo-procedurale, socio ambientale e tecnica).

Pertanto, si deve ritenere che solo nei limiti sopra indicati possa riconoscersi la legittimità del ricorso all'indebitamento per tali spese, con esclusione delle spese per incarico di studio e collaborazione non riconducibili all'ambito di applicazione evidenziato.

L'organo di revisione ha infine fatto riferimento ad un trasferimento in conto capitale alla fondazione Licio Visintini, relativo ad un mutuo di €212.000. In sede di adunanza il Sindaco ha evidenziato che effettivamente le somme sarebbero occorse per la ristrutturazione di un immobile che gestisce la fondazione.

Conclusivamente si deve osservare in primo luogo come la contabilizzazione delle somme relative a spese correnti nella parte in conto capitale viola i criteri di specificazione delle spese previsti dall'articolo 165 del TUEL, che individua in titoli differenti della struttura del bilancio le spese dell'investimento e quelle relative al normale funzionamento dell'ente.

1.3 Violazione del principio del pareggio economico ex articolo 162, comma 6, decreto legislativo 267/2000

La contabilizzazione nel titolo II delle spese correnti deve ritenersi quindi in contrasto con il disposto del comma 6 dell'articolo 162 del decreto legislativo 267/2000, laddove prevede che le previsioni di competenza relative alle spese correnti sommate alle previsioni di competenza relative alle quote di capitale delle rate di ammortamento dei mutui e dei prestiti obbligazionari non possono essere complessivamente superiori alla previsione di competenza dei primi tre titoli dell'entrata e non possono avere altra forma di finanziamento, salvo le eccezioni previste per legge. Infatti, dall'erronea allocazione delle spese nel titolo II, piuttosto che nel titolo I, discende un minor valore, rispetto a quello reale, delle spese correnti, con alterazione del pareggio economico rappresentato nel bilancio preventivo.

Si ritiene opportuno evidenziare al Consiglio comunale che a seguito dell'asestamento generale la spesa corrente consolidata è pari a 34.195.893,94 euro (inclusi 3.599.393,13 euro di quota capitale di ammortamento mutui), mentre le entrate correnti consolidate sono pari a 23.845.547,32 euro (esclusi 7.295.546,62 euro di entrate a carattere straordinario), con uno squilibrio tra entrate correnti consolidate e spese correnti consolidate (salvo errori di calcolo) pari a 10.350.346,62 euro.

1.4 Rischio per gli equilibri di bilancio derivante del finanziamento di spese correnti con entrate non ricorrenti e straordinarie

Si è riscontrato, inoltre, un elevato livello delle entrate per oneri di urbanizzazione (4.000.000 di euro nel 2006 rispetto al milione circa dei 2 esercizi precedenti) e per sanzioni al codice della strada (900.000 euro rispetto ai circa 600.000 euro dei due esercizi precedenti), utilizzate in misura prossima al limite di legge per spese correnti. L'utilizzo di entrate non ricorrenti per spese correnti evidenzia in astratto elementi di criticità per gli equilibri di bilancio relativamente alla parte corrente nella gestione del Comune.

In sede istruttoria il Sindaco ha ritenuto che la previsione di entrata è verosimile in considerazione del piano di lottizzazione PEEP.

Nonostante le rassicurazioni fornite, si deve rilevare come proprio l'eccezionalità dell'entrata, utilizzata nella misura del 49,9% (massimo di legge per il 2006 è il 50%), se

destinata a spese parimenti non ricorrenti, ove non fosse compensata negli esercizi successivi rischi di alterare gli equilibri di bilancio.

Inoltre, è previsto l'utilizzo dell'avanzo di amministrazione (€1.303.956,41) per vari progetti (turismo, politiche sociali, politiche giovanili, oltre che per prestazioni straordinarie) e delle plusvalenze da alienazioni (€2.190.177) per il rimborso delle quote di capitale delle rate di ammortamento mutui.

E' stata inoltre prevista successivamente un'entrata una tantum per l'ICI sulle aree edificabili, a seguito dell'interpretazione di imponibilità ex dlgs.223/2006, pari a 3.002.413,75 euro.

Si ritiene opportuno evidenziare al Consiglio comunale la notevole entità delle entrate straordinarie per finanziare la spesa corrente consolidata, avendo l'ente registrato uno squilibrio tra entrate correnti consolidate e spese correnti consolidate di oltre 10 milioni di euro, che andrà recuperato negli esercizi finanziari successivi senza far ricorso ad indebitamento per spese correnti.

1.5 Violazione del divieto di gestioni fuori bilancio ex artt. 162, commi 2 e 4, 191, commi 1 e 4 e 194 , dlgs. 267/2000

La violazione dei principi sopra indicati si è tradotta nel riconoscimento di debiti fuori bilancio, esito ultimo del mancato rispetto del principio di universalità, sancito dall'art. 162, comma 2, del TUEL, secondo cui il sistema di bilancio deve ricomprendere tutte le operazioni e i relativi valori economico-finanziari e patrimoniali per poter rappresentare in modo veritiero e corretto l'andamento delle entrate e delle spese, da cui consegue che sono inammissibili le gestioni fuori bilancio e le contabilità separate.

L'art. 162, comma 4, del dlgs. 267/2000 prevede espressamente che *"sono vietate le gestioni di entrate e di spese che non siano iscritte in bilancio"*.

Per tali casi, l'art. 191, comma 4, del TUEL prevede che nel caso in cui vi sia stata l'acquisizione di beni e servizi in violazione degli obblighi previsti dalla medesima disposizione, il rapporto obbligatorio intercorre, ai fini della controprestazione, per la parte non riconoscibile, tra il privato fornitore e l'amministratore, funzionario o dipendente che hanno consentito la fornitura. Per le esecuzioni reiterate o continuative la responsabilità si estende a coloro che hanno reso possibili le singole prestazioni.

Ma in primo luogo, oltre al soggetto agente, è la collettività amministrata a vedersi gravata dal rischio di pagare oneri impreveduti negli esercizi finanziari successivi per spese che, seppur riconosciute utili, non erano programmate e come tali, evidentemente non erano volute dalla collettività nel suo insieme, ma solo da alcuni suoi rappresentanti o da funzionari.

L'articolo 194 del TUEL prevede che con la deliberazione sulla salvaguardia degli equilibri di bilancio o con la diversa periodicità stabilita dai regolamenti di contabilità, gli enti

locali riconoscono la legittimità dei debiti fuori bilancio. Tra questi quelli derivanti dalla copertura di disavanzi di consorzi, aziende speciali e di istituzioni, nei limiti degli obblighi derivanti da statuto, convenzione o atti costitutivi, purché sia rispettato l'obbligo di pareggio nel bilancio di cui all'articolo 114 e il disavanzo derivi da fatti di gestione (lettera B), dalla ricapitalizzazione, nei limiti delle forme previste dal codice civile o da norme speciali, di società di capitali costituite per l'esercizio di servizi pubblici locali (lettera C), nonché l'acquisizione di beni e servizi in violazione degli obblighi di cui ai commi 1, 2 e 3 dell'art. 193, nei limiti in cui siano accertati e dimostrati l'utilità e l'arricchimento per l'ente, nell'ambito dell'espletamento di funzioni pubbliche e servizi di competenza (lettera E).

Esula da questa verifica di regolarità contabile l'accertamento di eventuali responsabilità per tali debiti, per i quali sussiste un autonomo obbligo di trasmissione al Procuratore regionale della Corte dei conti.

La Sezione pertanto approfondirà le questioni inerenti il riconoscimento dei vari debiti finanziati con alienazioni patrimoniali per 1.340.978,91 euro in data 29 settembre 2006 e di quelli, superiori a 3 milioni di euro, disposti in sede di assestamento generale in data 27 novembre in occasione della verifica contabile ex art. 1, comma 168, legge 266/2005, sul rendiconto, limitatamente ai profili diversi dalla responsabilità.

La Sezione non può però trascurare in questa sede che gli ingenti debiti fuori bilancio riconosciuti incidono pesantemente sugli equilibri di bilancio, determinando un inevitabile squilibrio di competenza.

Si rinvia però ai paragrafi successivi per le problematiche inerenti i limiti dei debiti riconoscibili per la copertura delle perdite dell'istituzione ex artt. 114 e 194, comma 1, lettera B, del TUEL e ai limiti delle perdite delle società ex art. 194, comma 1, lettera B.

Per quanto concerne il profilo della sana gestione finanziaria si deve osservare che il finanziamento dei debiti fuori bilancio con provvedimenti di ristrutturazione dei mutui che dilaziona il termine a 30 anni e con alienazioni patrimoniali implica un'accoglienza delle attuali perdite sulle generazioni future ed un depauperamento del patrimonio comunale.

1.6 Rischio di violazione del principio di globalità della verifica di assestamento generale ex art. 175, comma 8, conseguente rischio di violazione del divieto di assumere impegni e pagare spese per servizi non espressamente previsti dalla legge, ex art. 191, comma 5, e del dovere di adottare le misure di salvaguardia ex art. 193, comma 2, del TUEL, in relazione alla segnalazione di verosimili debiti fuori bilancio del CAM spa evidenziata dall'organo di revisione fin dalla relazione sul bilancio preventivo

Si evidenzia come gli accertamenti sulla CAM spa, il cui termine è stato previsto al 31 dicembre p.v., prevedano una dilazione temporale su alcune voci di entrata e di spesa che si

pone in contrasto con il termine ultimo dell'assestamento generale previsto entro il 30 novembre dall'art. 175, comma 8, del TUEL

Infatti, qualora fossero accertati debiti fuori bilancio oltre la data indicata, ma entro la fine dell'esercizio, non si avrebbe più la possibilità legale di riconoscerli nell'esercizio in corso.

Inoltre, si evidenzia il rischio potenziale di violazione del principio di globalità della verifica di assestamento generale ex art. 175, comma 8, del dlgs. 267/2000, con inevitabili conseguenze sul divieto di gestioni fuori bilancio.

Inoltre, è ipotizzabile anche il rischio di violazione del divieto di assumere impegni e pagare spese per servizi non espressamente previsti dalle leggi ex art. 191, comma 5, del TUEL, qualora tale disposizione non sia derogata dal regolamento di contabilità del Comune, in quanto l'organo di revisione economico-finanziaria ha indicato nel proprio parere sul bilancio preventivo, e successivamente confermato in sede di salvaguardia degli equilibri ex art. 193 del TUEL, la verosimile esistenza di debiti fuori bilancio relativamente al CAM spa, per i quali non sono stati successivamente e validamente adottati i provvedimenti di cui all'art. 193 TUEL.

Infine, non si può escludere il rischio che anche in sede di salvaguardia degli equilibri si sia avuta una verifica incompleta dei rischi.

1.7 Violazione del principio del rispetto dell'obbligo di attestazione di regolarità contabile ex art. 49 e 153, comma 5, del dlgs. 267/2000 e di copertura finanziaria da parte del responsabile del servizio finanziario ex artt. 151, comma 4, e 191, comma 1, del TUEL, con particolare riferimento ai suoi riflessi sull'attendibilità del bilancio di previsione e del sistema informativo contabile dell'ente locale

Si evidenzia come molte delle deliberazioni di Giunta citate, relative ai trasferimenti agli enti partecipati, sono, prive del visto di regolarità contabile e di copertura finanziaria da parte del responsabile del servizio di ragioneria. Tuttavia, la Giunta e il Consiglio non hanno tenuto conto di tale circostanza neanche in sede di approvazione del bilancio preventivo che presupponeva una serie di atti da cui tale regolarità e copertura non era desumibile, in evidente dispregio del disposto dell'art. 151, comma 4, del TUEL.

In base al disposto dell'art. 191, comma 1, del TUEL, gli enti locali possono effettuare spese solo se sussiste l'impegno contabile registrato sul competente intervento o capitolo del bilancio di previsione e l'attestazione della copertura finanziaria di cui all'articolo 153, comma 5 del dlgs. 267/2000.

Si deve osservare come più correttamente il responsabile avrebbe in taluni casi dovuto esprimere un parere negativo e non omettere la propria pronuncia e segnalare eventuali situazioni idonee a compromettere gli equilibri di bilancio.

Lo stesso bilancio di previsione presentava, a dire il vero, il solo parere di regolarità tecnica del responsabile del servizio finanziario, oltre al non attendibile parere favorevole dell'organo di revisione, ma non anche il parere di regolarità contabile, che implica l'attestazione di copertura finanziaria, necessaria anche per il bilancio di previsione, in quanto

esso comporta automaticamente impegni di spesa senza la necessità di ulteriori atti (art. 183, comma 2, TUEL).

Da tale circostanza emergono dubbi sulla stessa attendibilità della rappresentazione contabile proposta nel bilancio preventivo.

In considerazione di tali circostanze si deve ritenere non attendibile il sistema contabile informativo del Comune, con evidenti e verificati rischi per la gestione finanziaria dell'ente locale.

1.8 Violazione del principio di universalità e veridicità ex art. 162, comma 1, dei principi contabili e dei postulati formulati dall'Osservatorio sulla finanza e sulla contabilità con riferimento alla mancata contabilizzazione di spese correnti verosimilmente sussistenti

Dall'analisi dei documenti è emerso che con delibera di Giunta n. 100 del 3 marzo 2006 era stabilito che il fondo di dotazione fosse pari ad € 1.000.000 e la somma restante fosse destinata per 416.000 al rinnovo della convenzione con l'Università Politecnica delle Marche (peraltro con mutuo da contrarre, verosimilmente di nuovo per spese correnti). Con delibera 163 del 24 marzo è stata ratificata tale delibera, aumentando il capitale in dotazione da un milione ad € 1.500.000 ed è stata eliminata la spesa di esercizio con l'Università.

Con la determinazione dirigenziale n. 996 del 26 maggio 2006 è stato stipulato un mutuo del valore di € 1.500.000 per conferimento iniziale in conto capitale per il fondo di dotazione della "Fondazione altro tempo".

In sede istruttoria l'Amministrazione ha riferito che il mutuo non è stato erogato in quanto la fondazione non è stata attivata. Sono state successivamente riconosciute con debito fuori bilancio diverse spese relative ad attività culturali.

Si deve pertanto ritenere che non fossero state incluse nel bilancio voci di spesa corrente ampiamente prevedibili, includendole eventualmente nella parte in conto capitale.

Anche le spese della convenzione con l'Università sono state riconosciute con debito fuori bilancio.

Relativamente al servizio di raccolta rifiuti solidi urbani, il collegio di revisione ha rilevato che nell'anno 2005 le spese correnti sostenute dal CAM sono state di circa € 6 milioni, mentre le entrate correnti della tassa sono state di poco superiori a € 3,5 milioni. Riferiscono inoltre di aver evidenziato già nella relazione al consuntivo del 2005 tale circostanza, in cui sottolineavano che era stato deliberato di coprire la differenza con la stipula di un mutuo in data 7 marzo 2006.

In sede istruttoria il Sindaco ha riferito che in realtà il mutuo cui faceva riferimento l'organo di revisione è stato revocato e che esiste solo un prestito al CAM, con obbligo di restituzione, e che sono in corso accertamenti in relazione alla non coincidenza di alcune poste

contabili tra bilancio comunale e bilancio della società, con particolare riferimento ad alcuni ulteriori conferimenti in conto capitale per 800.000 euro circa.

Effettivamente, con delibera n. 131 del 7 marzo 2006 era previsto un mutuo per 2.079.961 euro al fine di coprire i costi sociali, di natura corrente, sostenuti dal CAM in esubero rispetto ai proventi TARSU.

Tuttavia, con delibera di Giunta n. 162 del 24 marzo 2006 è stata revocata la precedente delibera, rinviando, opportunamente, l'accertamento della spesa all'esame del bilancio consuntivo del CAM, senza nulla erogare nel frattempo alla partecipata.

Si può pertanto ritenere che il bilancio preventivo è stato approvato senza poter realmente conoscere se effettivamente fossero dovute ulteriori somme alla partecipata. In caso affermativo le medesime somme avrebbero dovute essere iscritte nel bilancio comunale e non sarebbero state finanziabili con indebitamento, in quanto di natura corrente. Tale circostanza avrebbe dovuto indurre ad accantonare nel bilancio almeno una parte delle somme, pur, si ribadisce, ritenendo quanto mai opportuno il procedimento di verifica delle somme effettivamente dovute al CAM, non ancora concluso.

Inoltre nell'anno 2006 ha iniziato ad operare la ESINO Entrate spa, che è diventata titolare della riscossione della TARSU (nel bilancio 2006 del Comune ci sarebbero secondo i revisori i soli recuperi), tramite delibera della Giunta comunale n. 275 del 23 marzo 2006.

In ogni caso è sempre il CAM ad occuparsi dell'esecuzione dei servizi di raccolta, trasporto e smaltimento dei rifiuti solidi; tuttavia, nel titolo I, funzione 9, servizio 5 è previsto un importo pari a zero per tale spesa, mentre nel precedente esercizio era di 3.715.000 €.

Alla luce di queste considerazioni, l'organo di revisione ha riferito di temere ripercussioni per debiti fuori bilancio.

In sede istruttoria il Sindaco ha evidenziato che in sede di bilancio preventivo la TARSU non è stata inserita quale voce di spesa ritenendo applicabile il disposto di cui all'art. 117, comma 3, del TUEL, in base al quale se i servizi sono gestiti da soggetti diversi la tariffa è riscossa dal soggetto che gestisce il servizio pubblico. Ha riferito il Sindaco che tale voce di spesa sarebbe stata reinserita con variazione di bilancio in sede di assestamento generale.

Si ritiene, pertanto, che, anche sotto tale profilo, il bilancio preventivo non fosse rispettoso dei principi contabili di universalità, attendibilità e veridicità per la mancata contabilizzazione di spese correnti sussistenti.

Con riferimento agli elementi istruttori acquisiti in sede di audizione si ritiene, inoltre, di evidenziare come la privatizzazione del servizio di riscossione abbia determinato un notevole incremento dei costi del servizio, che va oltre il principio di ragionevolezza e di sana gestione finanziaria, così come il servizio RSU presenti per gli abitanti del Comune un costo ben più elevato rispetto alle realtà territoriali adiacenti.

In considerazione delle osservazioni svolte si rileva come la mancata previsione in bilancio delle spese relative alla convenzione con l'università politecnica delle Marche, delle spese (pur da verificare) del CAM spa, la mancata indicazione delle spese per il servizio di

raccolta dei rifiuti solidi urbani, si pongono in radicale contrasto rispetto all'art. 162, comma 1, del testo unico, che sancisce l'obbligo del rispetto dei principi di universalità e di veridicità.

I.9 Violazione del principio di universalità ex art. 162, comma 1, nel bilancio pluriennale con riferimento alla mancata contabilizzazione di spese correnti verosimilmente sussistenti per gli esercizi successivi

Dal parere dei revisori al bilancio preventivo del Comune, si può evincere la preoccupazione, peraltro non contenuta nella relazione inviata alla Corte, per la mancata previsione con riferimento agli esercizi finanziari 2007 e 2008 delle spese per contratti a tempo determinato, inclusi i dirigenti per i quali la scadenza del contratto è prevista per il 31 dicembre 2006.

Si evidenzia la gravità della violazione in quanto non appare verosimile che l'ente non locale non abbisogni ulteriormente di tali professionalità in quanto proprio la carenza in organico di figure professionali idonee avrebbe dovuto giustificare l'assunzione.

Si deve al riguardo rilevare che in caso di mancato rispetto del patto di stabilità, che appare quantomeno probabile, l'ente, allo stato attuale della legislazione vigente, non potrà procedere all'assunzione di personale a qualsiasi titolo, con gravi e inevitabili disagi sociali.

I.10 Rischio per gli equilibri di bilancio derivanti dall'elevato livello di indebitamento e violazione nel bilancio pluriennale dell'art. 204 del D. Lgs. 267/2000, nonché dell'art. 242, comma 1, del dlgs. 267/2000 e del DM Interno 10 giugno 2003, n. 217, n. 8, relativo ai parametri di deficitarietà

L'art. 204 del D. Lgs. 267/2000 (modificato dall'art. 27, comma 7 della legge 28 dicembre 2001, n. 448, dall'art. 1 comma 44, legge 30 dicembre 2004, n. 311, ed infine dall'articolo 1 sexies del decreto-legge 31 marzo 2005, numero 44, nel testo integrato dalla legge di conversione 31 maggio 2005, numero 88), riduce in modo sensibile, il limite massimo dell'indebitamento delle Amministrazioni, prevedendo che, oltre al rispetto delle condizioni di cui all'articolo 203, l'ente locale può assumere nuovi mutui, ed accedere ad altre forme di finanziamento solo se l'importo annuale degli interessi, sommato a quelli dei mutui precedentemente contratti, a quello dei prestiti obbligazionari precedentemente emessi, a quello delle aperture di credito stipulate e a quelle derivanti da garanzie prestate ai sensi dell'articolo 207, al netto dei contributi statali e regionali in conto interessi, non supera il 12% delle entrate relative ai primi tre titoli delle entrate del rendiconto del penultimo anno precedente quello in cui viene prevista l'assunzione dei mutui.

Si deve rilevare come alla luce dei principi contabili vigenti deve essere valutato anche il rischio di incorrere nella violazione di uno dei parametri di deficitarietà ex art. 242, comma 1, del dlgs. 267/2000 e DM Interno 10 giugno 2003, n. 217, n. 8.

I limiti di indebitamento previsti dall'articolo 204 del TUEL non sono stati rispettati per tutto il triennio 2006-2008. L'evoluzione relativa al periodo di tempo 2004-2008 ha infatti fatto registrare scostamenti non legittimi relativamente alle proiezioni per il 2008.

In particolare l'evoluzione dell'indebitamento, secondo le proiezioni del Comune, dovrebbe essere la seguente:

2004	2005	2006	2007	2008
62.435.000	74.485.000	78.782.000	88.770.000	88.446.000
7,33 %	7,34 %	10,36 %	9,97 %	14,31 %

In sede istruttoria il Sindaco ha riferito che l'ente ha già preso coscienza di tale circostanza e ha rilevato che verosimilmente non si faranno le opere nella misura prevista e che è intenzione procedere ad alienazioni e valorizzazioni patrimoniali.

Pur prendendo atto delle rassicurazioni fornite la Corte rileva come l'ente non debba in ogni caso indursi ad investire, finanziandosi con l'indebitamento, senza una logica di programmazione di lungo periodo; infatti, la durata dei mutui è talmente lunga che non è possibile prevedere l'andamento dei tassi per il periodo corrispondente. Un incremento dei tassi non prevedibile potrebbe portare il suo indicato limite oltre la soglia stabilita dal Legislatore. Ciò anche in considerazione dell'operazione di ristrutturazione del debito che, pur portando liquidità nelle casse dell'ente, ha ulteriormente dilazionato il lasso temporale del debito da un periodo.

Si ritiene pertanto non consigliabile assorbire l'intera capacità di indebitamento, già comunque molto elevata, attraverso la stipulazione di nuovi mutui fino a concorrere alla soglia limite, al fine di evitare rischi certi di situazioni di forti squilibri finanziari.

Alla luce dei dati sopra riportati si evidenzia l'irregolarità contabile riscontrata, e si raccomanda all'ente locale di contenere l'indebitamento per l'esercizio finanziario 2008 nei limiti del 12% previsto dall'articolo 204 del testo unico, ponendo in essere di adempimenti necessari, con l'autonomia riconosciuta dall'ordinamento, e rendere edotta questa Sezione di controllo dei provvedimenti dei provvedimenti posti in essere e dell'evoluzione di spesa in tali esercizi.

Si evidenzia inoltre come l'operazione tesa a reperire liquidità mediante rimodulazione del debito abbia comportato inevitabilmente un'estensione del periodo di riferimento fino a 30 anni.

Pertanto, sotto il profilo della sana gestione finanziaria, si ritiene di dover evidenziare come i futuri cittadini del Comune saranno tenuti per un periodo di tempo davvero lungo a sostenere i costi sostenuti in questi anni.

§ II GRAVI IRREGOLARITA' CONTABILI IDONEE AD INFLUIRE SUGLI EQUILIBRI DI BILANCIO RELATIVE AL PROCESSO DI GOVERNANCE DEGLI ENTI OD ORGANISMI CONTROLLATI O PARTECIPATI DAL COMUNE

II. 1 Obbligo del rispetto dei principi contabili con riferimento agli organismi partecipati dal Comune

In considerazione della rilevanza del fenomeno delle esternalizzazioni per il Comune analizzato è opportuno dedicare, per le nuove e complesse problematiche che presenta, una apposita sezione dedicata alle irregolarità riscontrate per le partecipazioni che determinano criticità in relazione al rispetto degli equilibri di bilancio.

Relativamente agli enti controllati o partecipati dal Comune deve osservarsi come le attività di controllo della Sezione, in conformità alla delibera 6/2006 della Sezione Autonomie, *“non intendono ovviamente estendere il controllo della Corte alla gestione delle società, né, tanto meno, sottendere valutazioni sulle scelte in tal campo autonomamente adottate dagli Enti, ma mirano soltanto a raccogliere informazioni preliminari su situazioni che rischiano di incidere pesantemente sui conti degli Enti locali, ma il cui profilarsi può essere colto anche in sede di esame delle relazioni sul bilancio preventivo”*.

L'articolo 193, comma 2, prevede che in occasione dell'assestamento generale di bilancio l'organo consiliare, qualora accerti che non permangono gli equilibri generali del bilancio, deve adottare contestualmente i provvedimenti necessari per il ripiano degli eventuali debiti di cui all'articolo 194, tra i quali il legislatore nel comma 1, alla lettera B prevede la copertura di disavanzi di consorzi, di aziende speciali e di istituzioni, (anche se nei limiti degli obblighi derivanti dallo statuto, convenzione o atto costitutivo, e purché sia rispettato l'obbligo di pareggio del bilancio di cui all'articolo 114 e il disavanzo derivi da fatti di gestione), nonché quelli di cui alla lettera C della medesima disposizione, la quale prevede i debiti derivanti da ricapitalizzazione, nei limiti e nelle forme previste dal codice civile o da norme speciali, di società di capitali costituite per l'esercizio di servizi pubblici locali.

E' quindi evidente la doverosità dell'ente locale di intervenire in particolari situazioni patologiche di debito; la mancata adozione dei provvedimenti di riequilibrio ove obbligatori è infatti equiparata ad ogni effetto alla mancata approvazione del bilancio di previsione di cui all'articolo 141 con la conseguente procedura dello scioglimento del consiglio comunale (art. 193 comma 4 TUEL). Tuttavia, si devono ritenere sussistenti per l'ente locale anche obblighi prodromici e strumentale, tesi a prevenire il rischio del verificarsi di situazioni patologiche di debito.

E' chiaro che società od organismi diversi dall'ente locale non possono essere costituiti al solo fine di superare le difficoltà che si incontrano per il rispetto degli equilibri di bilancio o per rispettare i vincoli derivanti dall'appartenenza all'Unione europea, ma ad essi deve corrispondere una logica di efficienza ed economicità nella gestione dei servizi pubblici.

A maggior ragione non possono costituirsi per lo stesso motivo enti sub-partecipati al fine di disperdere ulteriormente le eventuali passività.

E' pertanto evidente come una corretta contabilizzazione dei risultati delle società e un'adeguata conoscenza dell'evoluzione della situazione finanziaria e patrimoniale degli enti e delle società partecipate dal Comune assume una notevole rilevanza sia per l'attendibilità del documento di bilancio, sia quale elemento necessario per il rispetto di istituti fondamentali, quali il patto di stabilità, e il limite imposto dal legislatore per le spese per il personale.

II. 2 Violazione in generale dell'obbligo del rispetto dei principi di universalità, unità, attendibilità e veridicità ex art. 162, comma 1, dlgs. 267/2000, relativamente agli organismi partecipati

Per quanto concerne la corretta rappresentazione nel bilancio del Comune, da cui deriva la stessa attendibilità e veridicità del documento contabile, si osserva come il Legislatore nel TUEL abbia affermato una serie di principi che fanno ritenere doveroso per l'ente locale prendere in considerazione l'andamento economico e finanziario di tali enti utilizzati per la gestione di servizi pubblici.

Ma la rilevanza della conoscenza consolidata dei risultati globali delle gestioni relative ad enti e ad organismi costituiti per l'esercizio di funzioni e servizi deve ritenersi più ampia ed estesa anche ad una fase fisiologica, e non solo patologica, della gestione dell'ente locale.

Di fondamentale importanza appare essere al riguardo il principio di universalità sancito dagli artt. 151 e 162 del TUEL.

Tale principio va interpretato in stretta correlazione con il principio di unità, ed impone di ricomprendere nel sistema di bilancio tutte le operazioni relative ai valori economico-finanziari e patrimoniali per poter rappresentare in modo veritiero e corretto l'andamento delle entrate. Ne consegue che sono inammissibili le gestioni fuori bilancio e le contabilità separate.

I principi contabili chiariscono anche che "rispetta il principio di universalità, anche se non è un obbligo di legge, la redazione di un conto consolidato dell'ente locale".

L'Osservatorio si è riservato di emanare un apposito principio in materia non ritenendo evidentemente sufficiente a fornire una rappresentazione corretta dell'andamento dell'ente il rispetto dell'articolo 172, comma 1, lettera B, del TUEL, che prevede, come osservato, l'obbligo di allegazione al bilancio di previsione delle risultanze dei rendiconti o conti consolidati delle unioni di comuni, aziende speciali, consorzi, istituzioni, società di capitali costituite per l'esercizio di servizi pubblici, relative all'ultimo esercizio antecedente quello del bilancio cui si riferisce.

Contraria al principio dell'universalità è anche l'eventuale dispersione delle passività dell'ente locale nei conti delle società partecipate.

Pertanto, si deve rilevare l'irregolarità della mancata considerazione delle spese degli organismi partecipati dall'ente nel bilancio comunale.

In particolare la mancata previsione delle spese della CAM spa, della Togheter spa e dell'istituzione Jessie Owens deve ritenersi operata in violazione del principio di universalità, unità, attendibilità e veridicità il cui rispetto deve caratterizzare tutto il bilancio comunale.

11.3 Violazione dell'obbligo del rispetto dei postulati di prudenza, comparabilità, congruità e informazione attendibile relativamente agli organismi partecipati

Il comportamento del comune si pone anche in contrasto con il postulato della prudenza, definito dall'Osservatorio, che va esteso a tutto il sistema di bilancio, e secondo cui devono rientrare nelle spese tutti gli oneri che si prevede di dover impegnare; tutti gli oneri anche se non definitivamente sostenuti, devono infatti essere riflessi nei documenti contabili.

Si sono infatti verificati rischi ampiamente previsti per gli organismi e le società partecipata dall'ente locale, indiretti rispetto all'operazione finanziaria posta in essere, rilevanti anche ai fini dei limiti posti dai vincoli comunitari.

Per evitare questo rischio sarebbe stato essenziale che l'ente locale, sia in sede di bilancio preventivo che in occasione della salvaguardia degli equilibri di bilancio di cui all'articolo 193 del TUEL, avesse tenuto non solo conto dei debiti fuori bilancio riscontrati ai sensi dell'articolo 194 lettere B e C, ma avesse provveduto, previa adeguata conoscenza consolidata dei risultati globali delle gestioni relative ad enti e ad organismi costituiti per l'esercizio di funzioni e servizi (garantita dal regolamento di contabilità ex articolo 152, comma 2), agli accantonamenti necessari per far fronte al ripiano degli eventuali debiti.

In assenza di tali verifiche vi era infatti il rischio della non piena attendibilità dei risultati conosciuti e della non piena corrispondenza della contabilità ai principi e postulati sopra indicati nell'esercizio finanziario interessato.

Pur tenuto conto di una carenza del Legislatore e dello stesso Osservatorio in materia di conti consolidati dell'ente locale, non può pertanto ritenersi per questo motivo che il Comune fosse esonerato dal rispetto dei principi contabili sopra ricordati, né tantomeno autorizzato a comportamenti elusivi della normativa disposta per il rispetto degli obblighi assunti in sede comunitaria a livello nazionale.

Il comportamento tenuto dal Comune in relazione ai debiti delle partecipate si pone pertanto in contrasto con il postulato analizzato.

In presenza di esternalizzazioni il Comune avrebbe dovuto anche garantire il rispetto del postulato della comparabilità, in base al quale deve essere agevole verificare nel tempo gli andamenti tendenziali.

L'effetto del cambiamento ed in particolare dei mutamenti strutturali, quali l'esternalizzazione di un servizio, laddove implicino una variazione delle risorse finanziarie necessarie, deve essere agiatamente illustrato e motivato.

Gli utilizzatori devono infatti essere in grado di analizzare il sistema di bilancio di un ente locale nel tempo, al fine di identificarne gli andamenti tendenziali, nonchè paragonare il sistema di bilancio di diversi enti locali al fine di valutarne le relative situazioni patrimoniali e finanziarie, gli andamenti economici e i cambiamenti della relativa situazione patrimoniale e finanziaria; pertanto è necessario che il sistema informativo contabile dell'ente locale sia in grado di evidenziare qualsiasi cambiamento che influisca su tali circostanze.

Nel bilancio dell'ente, invece, non trova adeguata rappresentazione il trasferimento del servizio di riscossione della TARSU.

Deve considerarsi violato anche il principio contabile di congruità, laddove impone che la previsione delle spese deve essere congrua in relazione agli andamenti storici e al riflesso nel periodo degli impegni pluriennali, non essendo state considerate spese verosimilmente sussistenti in relazione al trend degli anni precedenti.

I comportamenti posti in essere dall'amministrazione non sembrano rispettare neanche il principio dell'informazione attendibile, in quanto il documento di bilancio non appare scevro da distorsioni rilevanti e non è tale che gli utilizzatori possono farvi affidamento come rilevazione fedele di ciò che si intende rappresentare.

Il bilancio dell'ente non appare neanche conforme al postulato della verificabilità dell'informazione, in base al quale l'informazione patrimoniale, economica e finanziaria fornita dal sistema di bilancio deve essere verificata attraverso un'indipendente ricostruzione del procedimento contabile.

Alla luce di tale affermazione si comprende l'importanza della predisposizione di mezzi idonei nel procedimento di formazione del bilancio dell'ente locale a tenere tempestivamente conto dell'informazione necessaria relativa alle società partecipate al fine di verificare l'esistenza di deficit e intervenire tempestivamente, in caso di necessità di ripianare eventuali disavanzi.

È anche necessario che l'ente locale possa verificare periodicamente il valore economico delle proprie partecipazioni al fine di poter effettuare su basi razionali eventuali scelte di investimento, di dismissione o di ricapitalizzazione.

II. 4 Violazione dell'obbligo di allegazione dei conti consuntivi delle società partecipate ex art. 172, comma 2, lettera B, del TUEL e dell'obbligo di conoscenza consolidata dei risultati delle partecipazioni ex art. 152, comma 2, e 230, comma 6, del TUEL

L'articolo 172, comma 1, lettera B, prevede che le risultanze dei rendiconti o dei conti consolidati delle unioni di comuni, aziende speciali, consorzi, istituzioni, società di capitali costituite per l'esercizio di servizi pubblici relative al penultimo esercizio antecedente cui il bilancio si riferisce debbano essere allegati obbligatoriamente al bilancio di previsione. Dall'esame del parere sul bilancio preventivo dell'organo di revisione emerge che era stato

allegato al bilancio solo il conto dell'istituzione Jessie Owens, ma non anche quelli delle società partecipate.

Pertanto si deve rilevare come l'ente non abbia ottemperato all'obbligo di conoscenza consolidata dei risultati delle partecipazioni, previsto anche in altre disposizioni del TUEL.

In particolare l'articolo 152, comma 2, prevede che il regolamento di contabilità deve assicurare la conoscenza consolidata dei risultati globali delle gestioni relative ad enti ed organismi costituiti per l'esercizio di funzioni e servizi.

L'art. 230, comma 6, del TUEL dispone che il regolamento di contabilità può prevedere la compilazione di un conto consolidato patrimoniale per tutte le attività e passività interne e esterne.

Dalla violazione delle disposizioni in questione sono conseguenti effetti negativi rilevanti per gli equilibri di bilancio del Comune, come del resto evidente nel riconoscimento dei debiti fuori bilancio.

II.5 Rischi di violazione dell'obbligo del pareggio di bilancio delle istituzioni di cui all'art. 114, comma 4, del dlgs. 267/2000, dell'obbligo di copertura dei costi sociali ex art. 114, comma 6, e difficoltà di riconoscimento di debito fuori bilancio ex art. 194, comma 1, lettera B nonché ai sensi della lettera E della disposizione citata

Il comune ha posto in essere una discutibile operazione di finanziamento di spese correnti mediante indebitamento, come sopra analizzato, che ha avuto come esito finale il riconoscimento di debito ex art. 194, comma 1, lettera E, dlgs. 267/2000.

Se i trasferimenti sono previsti per spese in conto capitale nel Comune, mentre nel conto economico preventivo dell'istituzione approvato dal CdA con atto n. 16 del 24 ottobre 2005, nonché nel bilancio di previsione dell'istituzione approvato dal CdA con atto n. 5 del 10 maggio 2006 e successivamente approvato con delibera della Giunta comunale n. 238 del 12 maggio 2006, sono previsti per spese correnti, è evidente che si può raggiungere solo l'equilibrio di bilancio c.d. finanziario, vale a dire che la somma delle entrate equivale alla somma delle spese. Non è invece realizzabile l'equilibrio di bilancio per i corrispondenti titoli di entrata e di spesa, che potrebbe essere raggiunto solo modificando i titoli di entrata e di spesa dei trasferimenti previsti dall'ente locale da spesa in conto capitale a spesa corrente.

Tuttavia, poichè la copertura finanziaria dei trasferimenti per l'istituzione è stata realizzata mediante indebitamento, che, come visto, non è legittimo per spese correnti, non si può non sospettare che l'intero procedimento che dispone il trasferimento, nella sostanza, non sia legittimo.

Infatti, l'art. 30, comma 15, della legge 27 dicembre 2002, n. 289 (legge finanziaria per il 2003) ha previsto che *"qualora gli enti territoriali ricorrano all'indebitamento per finanziare spese diverse da quelle di investimento, in violazione dell'art. 119 della Costituzione, i relativi atti e contratti sono nulli"*.

Il comma 18, lettera G, dell'art. 3, legge 350/2003, prevede, inoltre, che ai sensi dell'art. 119 della Costituzione costituiscono investimenti *"i trasferimenti in conto capitale destinati specificamente alla realizzazione degli investimenti a cura di un altro ente od organismo appartenente al settore delle pubbliche amministrazioni"*.

Si deve quindi ritenere che l'operazione posta in essere nel suo complesso sia nella sostanza elusiva del predetto divieto.

Si deve osservare che in base all'art. 15 dello Statuto dell'istituzione gli atti fondamentali dell'organismo tra i quali il conto economico preventivo e il bilancio di esercizio sono sottoposti a controllo della Giunta comunale, che può anche approvarli con modifiche o, ex art. 16, esercitare poteri sostitutivi.

Nel caso specifico sia il CdA dell'istituzione che la Giunta comunale, a seguito dell'approvazione del bilancio comunale che prevedeva trasferimenti in conto capitale a favore dell'istituzione Jessie Owens, hanno approvato un bilancio preventivo dell'istituzione che utilizza tali somme per spese correnti, come già desumibile da conto economico preventivo del mese di ottobre.

Non potendosi escludere che i provvedimenti siano nulli si deve ritenere che essi non dovrebbero figurare nel bilancio comunale e quindi non potrebbero essere legittimamente trasferiti all'istituzione.

Pertanto, la procedura seguita potrebbe implicare, già a preventivo, la violazione dell'art. 114, comma 4, del dlgs. 267/2000, che prevede l'obbligo del pareggio di bilancio da perseguire attraverso l'equilibrio dei costi e dei ricavi, compresi i trasferimenti, in considerazione della nullità dei trasferimenti, circostanza che assumerebbe rilevanza anche nella fase patologica del riconoscimento dei debiti fuori bilancio.

Sembrerebbe infatti in tal caso che non vi possa essere copertura delle spese sociali dell'istituzione mediante riconoscimento di debito fuori bilancio ai sensi dell'art. 194, comma 1, lettera B, del TUEL, in quanto non è stato realizzato il pareggio di bilancio.

Il disavanzo è infatti ripianabile dal Comune, secondo quanto previsto dagli statuti, convenzioni o atti costitutivi (che peraltro nulla dicono al riguardo nel caso di specie) dei predetti enti strumentali, solo a condizione che il loro bilancio sia stato deliberato in pareggio e che il disavanzo sia derivato esclusivamente da fatti di gestione, ossia da minori accertamenti di entrate, o da maggiori spese, impreviste o straordinarie.

Il debito peraltro non sembrerebbe a rigore neanche riconoscibile ai sensi della lettera E della disposizione citata, in quanto considerare possibile riconoscere l'acquisizione di beni e servizi in violazione delle regole per l'assunzione di impegni e per l'effettuazione di spese nei confronti dell'istituzione, significherebbe privare di valore la disposizione di cui alla lettera B, che prevede per l'istituzione solo la possibilità di copertura dei costi sociali in presenza dei presupposti. Potrebbe ritenersi riconoscibile ai sensi della lettera E solo in considerazione del rapporto di stretta dipendenza tra Comune e istituzione che però sembra in contrasto con il tenore letterale dell'art. 194, comma 1, lettera B.

Tuttavia, come si vedrà oltre, la giurisprudenza contabile prevalente si è orientata nel ritenere una sostanziale coincidenza dell'organismo con l'ente di appartenenza.

Peraltro, ai sensi della lettera E, l'eventuale riconoscimento dovrebbe essere limitato alle sole spese per beni e servizi acquisiti.

Più correttamente, qualora fosse stato rispettato il principio del pareggio di bilancio, l'istituzione avrebbe dovuto approvare il proprio assestamento o rendiconto per la copertura di disavanzi e l'ente avrebbe dovuto provvedere al riconoscimento ex lettera B.

II.6 Violazione del principio di universalità ex art. 162, comma 1, TUEL, e del postulato di prudenza. Rischi per gli equilibri di bilancio del comune conseguenti alla mancata esecuzione del dovere di predisporre accantonamenti per cautelarsi dal rischio di perdite delle partecipate, derivante dagli obblighi di ricapitalizzazione ex artt. 2446 e 2447 c.c., dal principio di responsabilità dell'ente capogruppo, dal divieto di indebitamento per coprire eventuali perdite per spese correnti delle società partecipate dal Comune ex art. 119 della Costituzione, art. 30, comma 15, legge 289/2002, ed art. 3, commi 16, 18 lettera G e 19, legge 350/2003, dal divieto di riconoscimento dei debiti fuori bilancio per perdite delle società al di fuori delle ricapitalizzazioni, ammesse solo nel caso di sussistenza dei presupposti di cui all'art. 194, comma 1, lettera C, e dal divieto di riconoscimento di debiti ex art. 194, comma 1, lettera E se non per spese relative a beni e servizi acquistati dal Comune

Il Comune ha previsto in bilancio di fare ricorso ad indebitamento per fare fronte a spese di natura verosimilmente corrente delle società partecipate, come del resto previsto nella delibera di Giunta comunale n. 121/2006, prima delle modifiche disposte circa l'oggetto del trasferimento con delibera n. 160/2006, e come smentito dalla stessa società e successivamente dallo stesso Consiglio comunale con il riconoscimento di debiti fuori bilancio.

In corso d'anno è stato infine costretto a riconoscere debiti fuori bilancio ai sensi dell'art. 194, comma 1, lettera E, del dlgs. 267/2000.

Si deve rilevare come tale comportamento violi gli obblighi del rispetto del principio dell'universalità e del postulato della prudenza, essenziali ai fini della salvaguardia degli equilibri dell'ente locale.

E' pertanto necessario verificare le cautele che avrebbe dovuto porre in essere il Comune al fine di scongiurare un pericolo per gli equilibri di bilancio dell'ente in relazione alle società partecipate in perdita, con particolare riferimento alla Together spa e della CAM spa.

Si è infatti osservato come siano differenti le precauzioni che l'ente locale deve predisporre in relazione alla diversa natura degli organismi partecipati, che si concretizzano in un vero proprio obbligo di copertura delle perdite per le istituzioni, le aziende speciali e i consorzi (articolo 114, comma 6, TUEL).

In relazione al profilo che qui interessa, si evidenzia come a fronte di precisi obblighi in caso di perdite, il comportamento posto in essere mette a rischio gli equilibri di bilancio dello stesso ente locale per il combinato disposto di varie disposizioni di legge.

Si deve rilevare come in passato era previsto un regime molto gravoso di responsabilità per le società di capitali a totale partecipazione pubblica. Con la riforma del diritto societario, attuata con il D.lgs. 17 Gennaio 2003 n. 6, è stata invece attenuata la responsabilità dell'ente locale socio unico di una spa. Oggi, infatti, il Legislatore consente anche in tale ipotesi una responsabilità limitata, pur pretendendo talune garanzie.

Infatti, per le società per azioni solo se il capitale sociale è stato interamente versato (art. 2342 c.c.) e sono seguite le regole in tema di pubblicità dell'appartenenza ad un socio unico in caso di insolvenza, il Comune non risponde illimitatamente (art. 2325 c.c.).

Inoltre, è ammesso un differimento del ripiano in caso di perdite, ex art. 2446 c.c., non essendo previsto un obbligo di pareggio di bilancio come nell'ente locale.

Nell'ipotesi in cui, in conseguenza di perdite, il capitale sociale diminuisca di oltre un terzo, gli amministratori o il consiglio di gestione devono convocare senza indugio l'assemblea alla quale deve essere sottoposta una relazione sulla situazione patrimoniale, le osservazioni del collegio sindacale o del comitato per il controllo sulla gestione. Se entro l'esercizio successivo la perdita non è diminuita a meno di un terzo l'assemblea ordinaria o il consiglio di sorveglianza che approva il bilancio deve ridurre il capitale in proporzione alle perdite accertate o procedere ad una ricapitalizzazione (art. 2446 c.c.).

Si deve anche rilevare come parte della giurisprudenza di merito affermi la necessità dell'obbligo di dare adeguata capitalizzazione alle società in relazione all'oggetto sociale, rispetto alla tesi, tuttora prevalente, che ritiene vada garantito solo il capitale minimo di legge.

Inoltre, sussiste, ex art. 2447 c.c., anche per le società per azioni un obbligo di aumento del capitale se esso scende ad una cifra non inferiore al minimo stabilito dall'articolo 2327 del codice civile, qualora si sia registrata la perdita di oltre un terzo del capitale, se non si vuole deliberare la trasformazione della società.

Tenendo conto di questi obblighi e di questi limiti, dunque, il Comune deve monitorare le proprie partecipazioni e predisporre gli eventuali accantonamenti in bilancio tenendo conto delle riserve societarie disponibili.

Deve anche osservarsi come l'amministrazione controllante non possa nell'interesse del gruppo far tendere al pareggio di bilancio, ma è necessario creare l'utile, incidendo comportamenti difformi anche su eventuali responsabilità nei confronti dei soci.

Per sua natura, infatti, la società è "l'esercizio in comune di un'attività economica al fine di dividerne gli utili" (art. 2247 c.c.), il che peraltro pone dubbi dopo la dichiarazione di incostituzionalità dell'art. 113 bis del TUEL, sotto altro profilo, dell'utilizzo dello strumento societario per fini sociali.

Infatti, l'articolo 2497 del codice civile prevede che gli enti che, esercitando attività di direzione e coordinamento di società agiscono nell'interesse imprenditoriale proprio, con violazione dei doveri di corretta gestione societaria e imprenditoriale, sono direttamente

responsabili nei confronti dei soci di queste per il pregiudizio arrecato alla redditività e al valore della partecipazione sociale, nonché nei confronti dei creditori sociali, della lesione cagionata all'integrità del patrimonio della società.

Pertanto, qualora l'ente controllante non garantisca l'obiettivo della redditività della partecipata nel proprio interesse potrebbe essere ritenuto responsabile.

Infatti, l'articolo 3 della legge finanziaria numero 350 del 24 dicembre 2003, prevede che i comuni possono ricorrere all'indebitamento solo per finanziare spese di investimento, come si vedrà più specificamente nel prosieguo.

Pertanto, nelle aziende e nelle società di capitali partecipate dall'ente locale saranno possibili soli aumenti di capitale destinati al finanziamento di nuovi impianti e spese di investimento, vale a dire che la finanziabilità con un mutuo è connessa alla sussistenza o meno di un accrescimento diretto, mediato o immediato del patrimonio dell'ente finanziatore.

Quindi l'operazione di indebitamento per futuro aumento di capitale della società Together, riferita dall'organo di revisione e confermata dall'amministrazione, è vietata se indirizzata al ripiano di perdite.

L'art. 30, comma 15, legge 289/2002, prevede inoltre che *"qualora gli enti territoriali ricorrano all'indebitamento per finanziare spese diverse da quelle di investimento, in violazione dell'art. 119 della Costituzione, i relativi atti e contratti sono nulli"*.

Pertanto, non si può escludere che gli atti e contratti relativi alla procedura di indebitamento a favore della società Together siano nulli. Se così fosse essi non dovrebbero figurare nel bilancio comunale e quindi non potrebbero essere legittimamente trasferiti alla società.

Non è infine trascurabile l'effetto indiretto che può avere, sia a livello sociale, sia a livello finanziario la credibilità di un ente in presenza di partecipazioni considerevoli in società soggette al fallimento o a procedura concorsuale, anche nella prospettiva sempre più valorizzata dal legislatore interno e comunitario del rating per l'accesso al credito.

La procedura seguita dall'ente pone problemi anche in relazione alla successiva fase di riconoscimento di debiti fuori bilancio.

Inoltre, l'art. 194, comma 1, lettera C, del dlgs. 267/2000, prevede la possibilità di riconoscere debiti fuori bilancio solo per le ricapitalizzazioni in caso di società nei limiti e nelle forme previste dal codice civile o da leggi speciali. Pertanto, non sono riconoscibili come debiti fuori bilancio le ricapitalizzazioni operate al di fuori dei presupposti di cui agli artt. 2446 e 2447 c.c..

L'elenco dei debiti fuori bilancio è infatti tassativo, come correttamente osservato dalla Sezione di controllo per la Liguria, con deliberazione consultiva n. 2/2005.

Il richiamo della norma è quindi da intendersi alla sola ricapitalizzazione, che costituisce l'unica forma, specificamente disciplinata dalle norme civilistiche, di ripiano delle perdite delle società miste strumentali per l'esercizio di servizi dell'ente.

Pertanto, in caso di perdite di tali organismi ed enti, non potendosi fare ricorso, nei limiti sopra indicati, alle spese di indebitamento, si dovrà procedere al ripiano mediante

l'utilizzo delle spese correnti, l'utilizzazione dell'avanzo di amministrazione, l'utilizzazione degli oneri di urbanizzazione o infine l'alienazione del patrimonio, con inevitabili ripercussioni sui bilanci degli enti territoriali.

Non può, infine, ritenersi possibile riconoscere eventuali perdite della società ai sensi della lettera E della disposizione citata, in quanto considerare possibile riconoscere l'acquisizione di beni e servizi in violazione delle regole per l'assunzione di impegni e per l'effettuazione di spese nei confronti delle società significherebbe privare di valore la disposizione di cui alla lettera C, che prevede quale unica forma di ripiano delle perdite la ricapitalizzazione, mentre è possibile per il Comune riconoscere quali debiti ai sensi della lettera E, nei limiti degli accertati e dimostrati utilità ed arricchimento per l'ente, quelle relative a servizi svolti a favore del Comune, in quanto non si è in presenza di una perdita della società, ma di un mancato pagamento di un servizio da parte del Comune.

Si deve però osservare che ove l'importo sia inferiore rispetto al prezzo di normale erogazione del servizio (come deve essere dovendosi riconoscere solo l'arricchimento per il Comune) l'ente potrebbe essere comunque responsabile nei confronti della società in considerazione della disciplina codicistica relativa alla responsabilità per gli enti che svolgono attività di direzione e controllo di società (art. 2497 c.c.) per la lesione cagionata all'integrità del patrimonio della società.

Con limiti sicuramente meno gravosi rispetto all'amministrazione diretta e con profili molto differenziati in relazione alla struttura dell'organismo o dell'ente costituito, il bilancio dell'ente locale non può trascurare di prendere in considerazione le perdite degli enti controllati o partecipati anche nel corso dell'esercizio finanziario in cui si verificano al fine di garantire la salvaguardia dei propri equilibri di bilancio.

Alla luce dei principi affermati, infatti, deve ritenersi sussistente un principio generale di tendenziale obbligo di copertura delle perdite, che non può essere trascurato, in virtù del principio dell'universalità e del postulato della prudenza, secondo cui devono rientrare nelle spese tutti gli oneri che si prevede di dover impegnare, nella programmazione dell'ente locale, ed in particolare nel documento autorizzatorio di bilancio preventivo.

E' pertanto doveroso che in presenza di eventuali rischi di perdite di una spa partecipata l'ente locale provvedere ai necessari accantonamenti nel proprio bilancio prendendo in considerazione allo stesso tempo l'entità delle riserve e il volume delle perdite, tenuto conto dei precisi obblighi di ricapitalizzazione, del divieto di fare ricorso all'indebitamento e dei limiti al riconoscimento di eventuali debiti fuori bilancio e che garantisca una gestione finalizzata alla redditività della società.

Pertanto, nella qualità di socio, appare quantomai necessario invitare gli amministratori delle società ad intraprendere le necessarie iniziative gestionali utili a ricondurre a livelli di redditività adeguati le attività svolte.

E' evidente infatti che corrisponde ad un principio di sana gestione finanziaria verificare e monitorare costantemente il processo di governance delle partecipate e, al fine di garantire la redditività delle partecipazioni medesime (anche se il discorso vale solo per le società

partecipate dal Comune diverse dalla Together spa, che gestisce servizi sociali), porre in essere tutti provvedimenti prodromici a scongiurare il rischio di perdite.

Non essendo stata predisposte le cautele necessarie secondo i criteri indicati per la società Together e per la CAM spa non possono non rilevarsi gli evidenti rischi intrinseci in tale comportamento per il rispetto degli equilibri di bilancio.

§ III GRAVI IRREGOLARITA' CONTABILI RELATIVE AL DIVIETO DI INDEBITAMENTO PER SPESE CORRENTI EX ART. 119 COSTITUZIONE, ANCHE CON RIFERIMENTO AGLI ORGANISMI ED ENTI PARTECIPATI O CONTROLLATI DAL COMUNE

III.1 Violazione del divieto di indebitamento per spese correnti ex art. 119 Cost., art. 202 dlgs. 267/2000, art. 30, comma 15, legge 289/2002, art. 3 commi 16-19 legge 350/2003, con specifico riferimento agli organismi partecipati dall'ente locale

L'ente aveva previsto di finanziare le spese dell'istituto Jessie Owens e della Together spa con mutui. Aveva inoltre previsto il finanziamento delle spese derivanti dalla convenzione con l'Università mediante conferimento alla fondazione Altrotempo delle relative somme, da finanziarsi con indebitamento. I comportamenti rilevati si pongono in contrasto con il divieto di indebitamento per spese correnti.

L'art. 119 della Costituzione, come modificato dalla legge costituzionale del 18 ottobre 2001, n. 3, mentre riconosce "autonomia finanziaria di entrata e di spesa" ai comuni, alle province, alle città metropolitane ed alle regioni (comma 1), pone un limite rigido alla capacità di far ricorso al mercato finanziario, statuendo (comma 6) che detti enti, *"possono ricorrere all'indebitamento solo per finanziare spese di investimento"*, escludendo nello stesso tempo *"ogni garanzia dello Stato sui prestiti dagli stessi contratti"*.

Letto in versione negativa, il dettato costituzionale pone sostanzialmente il divieto per le autonomie territoriali di indebitarsi per fronteggiare spesa corrente (o di funzionamento e mantenimento), divieto, invero, già da tempo presente nella legislazione ordinaria, ma che oggi dovrebbe operare anche come vincolo per il legislatore (statale o regionale) impedendo il ripetersi di interventi legislativi in deroga come quelli determinati da esigenze di copertura di disavanzi in alcuni settori della gestione amministrativa locale.

Per gli enti locali va ricordato anche l'art. 202, comma 1, del nuovo T.U. 267/2000 (riproduttivo dell'art. 44 del D.L.vo 77/1995), in forza del quale il ricorso all'indebitamento *"è ammesso esclusivamente nelle forme previste dalle leggi vigenti in materia e per la realizzazione degli investimenti"*.

Va altresì rammentato che l'eccezione contenuta nel secondo periodo del comma 1 del menzionato art. 202, che consente di far ricorso a mutui passivi per il finanziamento dei debiti fuori bilancio di cui all'articolo 194, è venuta meno, ove i debiti da finanziare riguardino spese di parte corrente, con l'introduzione del divieto costituzionale di cui al novellato art. 119 Costituzione.

A far chiarezza sul punto è intervenuto l'art. 41, comma 4, della legge finanziaria per il 2002 (448/2001) che ha limitato la possibilità di indebitamento per la copertura dei debiti fuori bilancio *“maturati anteriormente alla data di entrata in vigore”* della legge di revisione costituzionale n.3/2001 (8 novembre 2001), intendendosi per *“maturati”* i debiti che allora avessero acquisito i requisiti di certezza, liquidità ed esigibilità.

Per assicurare, sul piano amministrativo, l'osservanza rigorosa del precetto costituzionale, l'art. 30, comma 15, della legge 27 dicembre 2002, n. 289 (legge finanziaria per il 2003) ha testualmente previsto che *“qualora gli enti territoriali ricorrano all'indebitamento per finanziare spese diverse da quelle di investimento, in violazione dell'art. 119 della Costituzione, i relativi atti e contratti sono nulli. Le Sezioni giurisdizionali regionali della Corte dei conti possono irrogare agli amministratori, che hanno assunto la relativa delibera, la condanna ad una sanzione pecuniaria pari ad un minimo di cinque e fino ad un massimo di venti volte l'indennità di carica percepita al momento di commissione della violazione”*.

Si evidenzia peraltro come l'articolo 3, comma 16, della legge finanziaria numero 350 del 24 dicembre 2003, prevede che gli enti di cui agli articoli 2, 29 e 172, comma 1, lettera B, del TUEL (vale a dire comuni, province, città metropolitane, comunità montane, comunità isolate, unioni di comuni, consorzi cui partecipano enti locali, con esclusione di quelli che gestiscono attività aventi rilevanza economica ed imprenditoriale, consorzi per la gestione dei servizi sociali, aziende speciali, istituzioni) possono ricorrere all'indebitamento solo per finanziare spese di investimento.

Il comma 18, lettera G, della disposizione citata prevede, anche, che ai sensi dell'art. 119 della Costituzione costituiscono investimenti i trasferimenti in conto capitale destinati specificamente alla realizzazione degli investimenti a cura di un altro ente od organismo appartenente al settore delle pubbliche amministrazioni.

Il comma 19 prevede, infine, che gli *“enti e organismi di cui al comma 16 non possono ricorrere all'indebitamento per il finanziamento di conferimenti rivolti alla ricapitalizzazione di aziende o società finalizzata al ripiano di perdite. A tale fine, l'istituto finanziatore in sede istruttoria è tenuto ad acquisire dall'ente l'esplicazione specifica sull'investimento da finanziare e l'indicazione che il bilancio dell'ente, per il quale si effettua l'operazione, relativo all'esercizio finanziario precedente l'operazione di conferimenti di capitale, non presenti una perdita di esercizio”*. Pertanto nelle aziende e nelle società di capitali partecipate dall'ente locale saranno possibili soli aumenti di capitale destinati al finanziamento di nuovi impianti e spese di investimento, vale a dire che la finanziabilità con un mutuo è connessa alla sussistenza o meno di un accrescimento diretto, mediato o immediato del patrimonio dell'ente finanziatore.

In caso di perdite di tali organismi ed enti, non potendosi fare ricorso, nei limiti sopra indicati, alle spese di indebitamento, si dovrà procedere al ripiano mediante l'utilizzo delle spese correnti, l'utilizzazione dell'avanzo di amministrazione, l'utilizzazione degli oneri di urbanizzazione o infine l'alienazione del patrimonio, con inevitabili ripercussioni sui bilanci degli enti territoriali.

Inoltre, l'art. 42, comma 2, lettera h) del TUEL, come sostituito dall'articolo 1, comma 68, della legge 30 dicembre 2004, numero 311, per rafforzare la tutela dell'ente e della collettività, ha introdotto la competenza del Consiglio comunale per la contrazione di mutui e aperture di credito non previsti espressamente in atti fondamentali del consiglio ed emissioni di prestiti obbligazionari.

Oltre a doversi evidenziare la gravità dell'irregolarità contabile, persino rispetto al dettato costituzionale, di procedere all'assunzione di mutui, sembra non potersi escludere la nullità dei provvedimenti dell'operazione di finanziamento operata in dispregio dell'articolo 119 della Costituzione, in base all'articolo 30, comma 15, legge 27 dicembre 2002, numero 289.

Al riguardo si deve anche osservare che la L. 30-12-2004 n. 311, legge finanziaria per il 2005, prevede che a decorrere dall'anno 2006, i mutui e i prestiti obbligazionari posti in essere dagli enti di cui al comma 21 con istituzioni creditizie e finanziarie per il finanziamento degli investimenti devono essere corredati da apposita attestazione da cui risulti il conseguimento degli obiettivi del patto di stabilità interno per l'anno precedente. L'istituto finanziatore o l'intermediario finanziario non possono procedere al finanziamento o al collocamento del prestito in assenza della predetta attestazione, che deve essere acquisita anche per l'anno 2005 con riferimento agli obiettivi del patto di stabilità interno delle province e dei comuni con popolazione superiore a 5.000 abitanti.

Deve pertanto evidenziarsi la rilevanza esterna del corretto criterio di calcolo del patto di stabilità.

Si rileva inoltre come, pur a fronte di un formale e legittimo indebitamento per investimenti, l'operazione complessivamente posta in essere si pone in radicale contrasto con le disposizioni analizzate.

§ IV GRAVI IRREGOLARITA' CONTABILI AFFERENTI GLI OBBLIGHI DERIVANTI DALL'APPARTENENZA ALL'UNIONE EUROPEA

IV.1 Violazione del patto di stabilità ex art. 1, commi 138 ss., legge 266/2005, per l'inattendibilità delle previsioni con riferimento al divieto di gestioni fuori bilancio

Il mancato rispetto del divieto di gestioni fuori bilancio (principio di universalità) ex art. 162, comma 1, legge 266/2005, evidenzia anche l'inattendibilità delle previsioni anche ai fini del patto di stabilità.

In relazione al vincolo imposto dal patto di stabilità occorre evidenziare che il rispetto degli obiettivi deve essere contenuto già nel documento previsionale, anche se l'effettivo scostamento è accertabile solo al termine dell'esercizio. Ciò in ragione della natura autorizzatoria del predetto documento e in considerazione dei rischi connessi ad un'eventuale sua integrale esecuzione. Del resto i principi di veridicità ed attendibilità impongono l'inserimento, in fase di predisposizione dei bilanci, dei soli interventi che possono essere effettivamente posti in essere nell'anno di riferimento, ed il postulato di coerenza impone che vi sia una relazione logica tra la pianificazione, la programmazione, la previsione e gli atti di gestione.

Deve essere rilevata la quantificazione notevole di gestioni fuori bilancio poi accertate in corso di esercizio, ed in particolare 1,34 milioni di euro riconosciuti con la salvaguardia degli equilibri di bilancio il 29 settembre 2006 e 3,05 milioni di euro in data 27 novembre 2006. Pertanto, ben 4,39 milioni di euro di gestioni fuori bilancio rispetto a 23,84 milioni di euro di entrate correnti consolidate.

Pertanto, considerata la rilevanza anche dei riconoscimenti di debito il cui importo contribuisce a determinare la base di calcolo rilevante per il patto di stabilità interno, non possono non evidenziarsi i rischi per la violazione degli obblighi derivanti dall'appartenenza all'Unione Europea.

IV.1.AL'incidenza della rateizzazione delle gestioni fuori bilancio sui vincoli del patto di stabilità

Relativamente al bilancio preventivo, poi, si deve ritenere che la violazione avrebbe dovuto essere considerata in relazione all'intera spesa corrente ignorata, a prescindere ovviamente da una successiva rateizzazione del debito, come avvenuto per il Comune.

L'incidenza a consuntivo sul patto di stabilità in caso di rateizzazione esula dalla presente analisi, così come la verifica della legittimità di una rateizzazione disposta solo per gli esercizi finanziari successivi escludendo l'anno in corso in cui il debito viene riconosciuto.

§ V GRAVI IRREGOLARITA' CONTABILI AFFERENTI GLI OBBLIGHI DERIVANTI DALL'APPARTENENZA ALL'UNIONE EUROPEA CON RIFERIMENTO AGLI ORGANISMI ED ENTI CONTROLLATI E PARTECIPATI DAL COMUNE

V.1 Violazione dell'art. 1, commi 138 ss., legge 266/2005, per erronea imputazione delle spese degli organismi partecipati ai fini del rispetto del patto di stabilità

Ma oltre ad una rilevanza interna per gli equilibri di bilancio, l'utilizzo di istituti quali la costituzione di società ed enti per la gestione di servizi pubblici rischi di implicare anche l'elusione delle norme in tema di rispetto del patto di stabilità e i limiti all'assunzione di personale.

In sede istruttoria l'amministrazione ha riferito di non aver considerato le spese dell'istituzione ai fini del rispetto del patto di stabilità, in considerazione delle indicazioni fornite dal MEF con circolare n. 8/2006 e dei successivi chiarimenti forniti su richiesta del Comune stesso, secondo cui le spese delle istituzioni non andrebbero considerate perché spese di natura sociale. L'ente ha inoltre riferito di non aver considerato neanche le spese della società Together in quanto di carattere sociale.

V.2 Violazione dell'art. 1, commi 142 e 143, legge 266/2005 per erroneo calcolo delle spese dell'istituzione ai fini del rispetto del patto di stabilità

In relazione al patto di stabilità si evidenzia come le spese correnti dell'istituzione non sono state correttamente calcolate considerate nel bilancio comunale, in quanto erroneamente considerate spese in conto capitale.

La problematica relativa alla necessità di computare tra quelle rilevanti ai fini del patto le spese delle istituzioni necessita di chiarimenti, tenuto conto della non univocità delle soluzioni proposte dalle Autorità competenti in materia, ed in particolare delle disposizioni della circolare 8/2006 del MEF, che ha espresso un orientamento opposto rispetto a quello formulato in sede consultiva dalla giurisprudenza contabile.

In particolare si segnala l'indirizzo espresso con deliberazione n. 5/2006 della Sezione regionale di controllo per l'Emilia-Romagna, condiviso con deliberazione n. 4/2006 dalla Sezione regionale di controllo per la Toscana e con deliberazione consultiva del 14.06.06 dalla Sezione Regionale di controllo per il Veneto. Secondo tale giurisprudenza (alcune pronunce contabili si limitano invero al solo personale comandato dal Comune), l'istituzione sarebbe un organismo strumentale che non configura una pubblica amministrazione rilevante ai sensi dell'articolo 1, comma 142, della legge 266/2005, ma una costola organizzativa del Comune. Per tale motivo le spese afferenti il patto di stabilità e quelle per il personale andrebbero comunque computate in quelle dell'ente ex articolo 1, comma 198, legge citata

Tale indirizzo si pone in aperto contrasto con l'orientamento espresso dalla Ragioneria Generale dello Stato, con le circolari nn. 8 e 9 del 17.2.2006, di considerare le spese afferenti il personale assegnato alle istituzioni nonché quello relativo ai finanziamenti occorrenti per il

funzionamento delle Istituzioni stesse e le erogazioni dei relativi servizi sociali come trasferimenti rientranti nella tipologia descritta alla lettera C del citato comma 142.

V.3 Definizione di pubblica amministrazione ai fini del comma 142 dell'art. 1 della legge 266/2005: la rilevanza ermeneutica, in materia di rispetto dei vincoli sul disavanzo, del Sistema Europeo dei Conti (SEC 95)

Poiché il Comune, facendo ricorso al meccanismo di esclusione dei trasferimenti, senza tener conto dell'errata inclusione di spese correnti tra quelle in conto capitale, rientrerebbe a preventivo nei limiti legislativi imposti per il patto di stabilità, tenuto conto della non univocità delle soluzioni proposte dalle Autorità competenti in materia, al fine di addivenire a criteri e soluzioni univoche in grado di orientare l'ente locale nelle proprie autonome scelte è necessario esaminare la normativa vigente, in primo luogo a livello comunitario.

Infatti, la legislazione interna, attraverso l'istituto del cosiddetto patto di stabilità interno e le leggi finanziarie che si sono susseguite dal 1999, con disposizioni specifiche per gli enti locali a partire dalla L.F. per il 2000 (articolo 28 legge 448/98, articolo 30 legge 488/99, articolo 53 legge 338/00; articolo 24 legge 448/01, articolo 29 legge 239/02, articolo 1, commi 31-41 legge 311/04, articolo 1 commi 138-150 legge 266/05), ha recepito e tradotto i vincoli imposti dall'appartenenza all'Unione Europea.

In particolare i commi 142 e 143 della legge finanziaria 2006, rilevanti per il patto di stabilità 2006, prevedono che il complesso delle spese rilevanti ai fini del patto di stabilità interno deve essere calcolato al netto dei trasferimenti correnti e in conto capitale destinati alle amministrazioni pubbliche inserite nel conto economico consolidato e individuate dall'Istituto nazionale di statistica (ISTAT) nell'elenco annualmente pubblicato, in applicazione di quanto stabilito dall'articolo 1, comma 5, della legge 30 dicembre 2004, n. 311.

La disposizione da ultimo citata prevede che i limiti posti a queste amministrazioni servono ad *"assicurare il conseguimento degli obiettivi di finanza pubblica stabiliti in sede di Unione europea"*.

E' evidente quindi come il concetto di vincolo di spesa ai fini del rispetto del patto interno sia strettamente connesso a quello assunto in sede comunitaria.

Del resto proprio alla definizione derivante dal diritto comunitario, e in particolare del SEC 95, fanno riferimento il Ministero dell'Economia, nella circolare n. 8/2006, e l'ISTAT nella predisposizione dell'elenco citato al fine di interpretare le disposizioni dei commi 142 e 143 L.F. 2006.

In particolare i commi 142 e 143 della legge finanziaria 2006, rilevanti per il patto di stabilità 2006, prevedono che il complesso delle spese rilevanti ai fini del patto di stabilità interno deve essere calcolato al netto dei trasferimenti correnti e in conto capitale destinati alle amministrazioni pubbliche inserite nel conto economico consolidato e individuate dall'Istituto

nazionale di statistica (ISTAT) nell'elenco annualmente pubblicato in applicazione di quanto stabilito dall'articolo 1, comma 5, della legge 30 dicembre 2004, n. 311.

La disposizione da ultimo citata prevede che i limiti posti a queste amministrazioni sono per *"assicurare il conseguimento degli obiettivi di finanza pubblica stabiliti in sede di Unione europea"*.

E' evidente quindi come il concetto di vincolo di spesa ai fini del rispetto del patto interno sia strettamente connesso a quello assunto in sede comunitaria.

Del resto proprio alla definizione derivante dal diritto comunitario, e in particolare del SEC 95, fanno riferimento il Ministero dell'Economia nella circolare n. 8/2006 e l'ISTAT nella predisposizione dell'elenco citato al fine di interpretare le disposizioni dei commi 142 e 143 L.F. 2006.

Si ha pertanto una stratificazione di normative, interna e comunitaria, sull'istituto giuridico, i cui rapporti e legami è opportuno chiarire.

Secondo il disposto dell'articolo 117 della Costituzione la potestà legislativa interna è esercitata nel rispetto dei vincoli derivanti dall'ordinamento comunitario. E' importante, quindi, individuare l'ambito di applicazione soggettivo del patto di stabilità alla luce delle disposizioni comunitarie, al fine di comprendere le problematiche sottese ai trasferimenti all'istituzione.

L'articolo 104 C, comma 14 del Trattato rinvia, per una più accurata definizione dei valori di riferimento per il patto di stabilità, al regolamento relativo all'applicazione del Protocollo sulla procedura per i disavanzi eccessivi (regolamento CE n. 3605/93 del Consiglio, del 22 novembre 1993 allegato al Trattato).

Le definizioni cui deve farsi riferimento ai fini del patto di stabilità sono delineate, come accennato, dal regolamento (CE) numero 3605/93, relativo alle procedure per i disavanzi eccessivi, in virtù del richiamo espresso posto nella premessa 22 del Reg. CE del Consiglio n. 1467/97, che disciplina specificamente il patto di stabilità, oltrechè dell'art. 104 C del Trattato.

L'articolo 1 del regolamento n. 3605/93 citato prevede che ai fini del protocollo sulla procedura per i disavanzi eccessivi i termini sono definiti conformemente al Sistema Europeo dei Conti Economici Integrati (SEC 95), che è stato approvato con Regolamento (CE) n. 2223/96 del Consiglio del 25 giugno 1996.

Tale regolamento prevede anche che per "pubblico" si intende ciò che riguarda il settore delle amministrazioni pubbliche, suddiviso nei settori amministrazioni centrali, amministrazioni locali ed enti di previdenza e assistenza sociale, escluse le transazioni commerciali, quali sono definite nel SEC. L'esclusione delle transazioni commerciali significa che il settore delle amministrazioni pubbliche comprende solo le unità istituzionali che a titolo di funzione principale producono servizi non destinabili alla vendita.

Pertanto, è alle definizioni del SEC 95 che in ultima analisi deve farsi riferimento a livello comunitario per la corretta individuazione dei concetti rilevati ai fini del patto di stabilità. Il carattere obbligatorio del SEC 95, al quale rinviano le fonti citate, è ribadito nell'articolo 7, comma 4, del regolamento di approvazione (Reg. CE 2223/96), il quale prevede che la commissione verifichi con lo Stato membro interessato l'applicazione del regolamento SEC 95,

che deve essere utilizzato quale riferimento nel quadro della procedura relativa ai disavanzi eccessivi (art. 8, comma 2).

L'obbligatorietà dei concetti individuati discende anche dal regolamento 3605/93, relativo all'applicazione del protocollo per i disavanzi eccessivi (confermato dal regolamento CE 475/2000), laddove l'articolo 8 dispone l'obbligatorietà della normativa in tutti i suoi lineamenti e la diretta applicabilità in ciascuno degli Stati membri, ivi incluse ex articolo 1, le definizioni concettuali, per le quali si opera un rinvio dinamico al SEC 95.

E' necessario chiarire che il SEC 95 ha natura formale di regolamento comunitario, il che sul piano strettamente giuridico impone una disapplicazione delle disposizioni interne contrastanti, ma deve altresì osservarsi che il suo ruolo essenziale è quello di individuare una metodologia obbligatoria relativa alle norme, alle definizioni, alle nomenclature e ed alle regole contabili comuni.

La forza propria del diritto comunitario implica che una legge interna in contrasto con il regolamento comunitario deve essere disapplicata, senza attendere eventuali declaratorie di illegittimità costituzionale in primo luogo dallo stesso Stato, prima che dagli organi giudicanti e da tutte le amministrazioni pubbliche (C.Cost. 170/84; CdS, VI, 918/98; Cass. 3999/99).

La forza propria del diritto comunitario implica che una legge interna in contrasto con il regolamento comunitario deve essere disapplicata, senza attendere eventuali declaratorie di illegittimità costituzionale in primo luogo dallo stesso Stato (C.Cost. 170/84; CdS, VI, 918/98; Cass. 3999/99).

Tale obbligo di disapplicare la normativa nazionale in contrasto con il diritto comunitario incombe non solo al giudice nazionale, ma anche a tutti gli organi dello Stato, comprese le autorità amministrative (v., in questo senso, Corte di Giustizia, sentenza 22 giugno 1989, causa 103/88, Fratelli Costanzo, punto 31), il che implica, ove necessario, l'obbligo di adottare tutti i provvedimenti necessari per agevolare la piena efficacia del diritto comunitario (v. Corte di Giustizia, sentenza 13 luglio 1972, causa 48/71, Commissione/Italia, punto 7).

Tuttavia, poiché per la costruzione del conto consolidato delle pubbliche amministrazioni per l'anno 2006 il Sistema Statistico Nazionale utilizza prevalentemente le certificazioni di bilancio trasmesse al Ministero dell'Interno, oltre alla trimestrale di cassa, si comprende come sia essenziale, anche ai fini del rispetto dei vincoli europei, una corretta contabilizzazione delle partecipazioni da parte degli enti locali.

In ogni caso, anche se non immediatamente vincolante per gli enti locali, in quanto è lo Stato nel suo insieme a dover rispettare il vincolo comunitario, il quadro normativo comunitario ha però la funzione fondamentale di canone ermeneutico per la normativa interna.

Il SEC 95 costituisce quindi il quadro di riferimento concettuale formalmente vincolante all'interno dell'Unione europea.

I concetti del SEC differiscono normalmente sotto alcuni aspetti dai corrispondenti concetti amministrativi della legislazione interna (§1.10 SEC) ed hanno pertanto una rilevanza peculiare in materia contabile e statistica, ed in particolare per la verifica dell'entità dei

disavanzi per il patto di stabilità materia nella quale si deve sicuramente ricomprendere la disciplina del diritto interno in esame.

V.4 Definizione di pubblica amministrazione in base ai §§ 2.68 ss. del SEC 95

Il § 2.68 del SEC 95 definisce il settore delle amministrazioni pubbliche comprendendovi tutte le unità istituzionali che agiscono da produttori di altri beni e servizi non destinabili alla vendita (cfr. § 3.26) la cui produzione è destinata a consumi collettivi e individuali ed è finanziata in prevalenza da versamenti obbligatori effettuati da unità appartenenti ad altri settori e/o tutte le unità istituzionali la cui funzione principale consiste nella redistribuzione del reddito e della ricchezza del paese.

Il § 2.69 del SEC chiarisce che le unità istituzionali comprese nel settore delle amministrazioni pubbliche (S.13) sono non solo gli organismi pubblici che gestiscono e finanziano un insieme di attività, principalmente consistenti nel fornire alla collettività beni e servizi non destinabili alla vendita (lettera A), ma anche le istituzioni senza scopo di lucro dotate di personalità giuridica che agiscono da produttori di altri beni e servizi non destinabili alla vendita, che sono controllate e finanziate in prevalenza da amministrazioni pubbliche.

Il sottosectore amministrazioni locali comprende gli enti pubblici territoriali la cui competenza si estende a una parte soltanto del territorio economico, esclusi gli enti locali di previdenza e assistenza sociale, ed include anche le istituzioni senza scopo di lucro controllate e finanziate in prevalenza da amministrazioni locali, la cui competenza è limitata al territorio economico di tali amministrazioni (§ 2.73).

Affinchè un'unità istituzionale sia classificata come amministrazione pubblica è necessario anche l'ulteriore essenziale requisito che l'ente sia di proprietà, amministrato o controllato da una pubblica amministrazione.

E' opportuno chiarire che il SEC 95 in materia di società definisce «controllo» la capacità di determinarne la politica generale, se necessario scegliendone gli amministratori.

I principi delineati consentono quindi di individuare quali debbano essere gli ambiti soggettivi dei vincoli imposti ai fini della verifica dei disavanzi eccessivi e del rispetto del patto di stabilità a livello comunitario.

Si deve ritenere pertanto che entro questi limiti deve essere individuato l'ambito soggettivo delle pubbliche amministrazioni da considerare ai fini del consolidamento dei conti. Poiché, nel comma 142 dell'articolo 1 della legge 266/2005, il Legislatore fa espresso riferimento, ai fini dell'applicazione del meccanismo di esclusione dei trasferimenti, proprio all'elenco delle amministrazioni inserite nel conto economico consolidato dell'Istat, si deve rilevare come tale normativa vada interpretata proprio alla luce dei principi comunitari sopra evidenziati.

Pertanto le istituzioni sono enti no market e come tali rientrano nel settore pubblica amministrazione secondo la definizione di cui ai §§ 2.69 ss. del SEC 95, ed in particolare vanno incluse nel sottosettore amministrazioni locali.

V.5 Necessità della personalità giuridica delle istituzioni per il diritto comunitario

Il Legislatore comunitario ha definito unità istituzionali quelle unità dotate di autonomia decisionale nell'esercizio delle propria funzione principale, che dispongono di una contabilità completa (§ 2.12 SEC 95). Mentre non vi sono difficoltà a riconoscere la sussistenza del secondo requisito, maggiori perplessità desta il carattere dell'autonomia decisionale, rilevato come gli atti principali dell'istituzione, pur propri dell'ente controllato, debbano essere approvati dal Comune. Analizzando specificamente i requisiti richiesti dal legislatore comunitario non sembra potersi riconoscere natura autonoma alle istituzioni degli enti locali, in quanto si per esse sussiste il diritto di possedere beni e attività (§ 2.12, capoverso, lettera A, del SEC 95), non hanno anche la capacità di prendere decisioni economiche ed esercitare attività economiche di cui hanno la diretta responsabilità giuridica (§ 2.12, capoverso, lettera B), pur avendo la capacità di assumere impegni ed obblighi e stipulare contratti a proprio nome (§ 2.12, capoverso, lettera C).

Inoltre, il Legislatore comunitario ha ritenuto autonomamente rilevanti al § 2.69 solo le istituzioni dotate di personalità giuridica, mentre al § 2.73, che riguarda più specificamente il sottosettore amministrazioni locali, parla semplicemente di istituzioni, a prescindere dalla natura giuridica, precisando che vanno incluse nel sottosettore amministrazioni locali le istituzioni senza scopo di lucro controllate e finanziate in prevalenza da amministrazioni locali la cui competenza è limitata al territorio economico di tali amministrazioni (§ 2.73).

Pertanto, è equivoco a livello interpretativo il valore dato alla personalità giuridica di tali enti ai fini dell'inclusione nel settore amministrazioni pubbliche. Verosimilmente deve ritenersi requisito rilevante la personalità giuridica anche per le istituzioni a livello locale in quanto il § 2.73 è una specificazione e va interpretato alla luce del § 2.69.

Ne deriva che assume pregio la tesi sostenuta da altre sezioni di controllo secondo cui le istituzioni si differenziano sia dagli enti strumentali sia dagli enti aventi autonomia *funzionale* *“perché il rapporto di strumentalità e dipendenza con l'ente di riferimento è così stretto ed invasivo da limitarne l'autonomia alla pura e semplice gestione dei compiti avuti affidati, con la ulteriore conseguenza che la disciplina giuridica del relativo personale, dal momento dell'assunzione fino ai successivi, conseguenti rapporti, non potrà essere considerata disgiunta da quella del personale proprio dell'ente locale”* (deliberazione Sezione controllo Emilia Romagna n. 2/02).

Non essendo caratterizzate da autonomia decisionale ed essendo prive del requisito della personalità giuridica appare preferibile non considerare amministrazioni autonome le istituzioni.

V.6 Necessità della personalità giuridica delle istituzioni per il diritto interno

Si deve osservare come per il diritto interno le istituzioni sono enti di gestione dei servizi pubblici locali privi di rilevanza economica, hanno natura di organi strumentali dotati di autonomia gestionale e non sono comprese autonomamente tra i destinatari dell'ordinamento finanziario e contabile degli enti locali (articolo 2 del testo unico). Sotto il profilo della soggettività fiscale si deve osservare che l'istituzione non ha una personalità giuridica distinta da quella dell'ente di appartenenza, ma agisce come parte di un ente ed infatti utilizza la stessa partita IVA del Comune. Le istituzioni sono caratterizzate altresì da un'autonoma regolamentazione del sistema contabile e per esse la contabilità finanziaria è opzionale. La finalità della gestione è quella del pareggio tra costi e ricavi più trasferimenti. L'istituzione è in sostanza una parte del Comune e le risorse necessarie per lo svolgimento delle sue attività non devono essere recepite attraverso la fatturazione interna, bensì attraverso trasferimenti concordati e negoziati in sede di bilancio preventivo.

La normativa interna vigente non individua le istituzioni tra gli organismi sottoposti al vincolo del patto di stabilità interno, verosimilmente in considerazione della natura meramente strumentale di tale forma di gestione dei servizi pubblici privi di rilevanza economica, caratterizzata solo da autonomia gestionale.

V.7 Natura tassativa dell'elenco delle amministrazioni pubbliche inserite nel conto economico consolidato e individuate dall'Istituto Nazionale di Statistica (ISTAT)

Inoltre, poichè le spese delle istituzioni devono concorrere a formare il conto consolidato delle pubbliche amministrazioni nei confronti della Unione Europea, si ritiene condivisibile l'orientamento secondo cui ad esse non si applica il meccanismo di esclusione in base al quale non vanno computate ai fini del patto interno le spese per trasferimenti correnti e in conto capitale destinati alle amministrazioni pubbliche inserite nel conto economico consolidato e individuate dall'Istituto Nazionale di Statistica (ISTAT) nell'elenco annualmente pubblicato in applicazione di quanto stabilito dall'articolo 1, comma 5 della legge 30 dicembre 2004, n. 311 (art. 1, comma 142, lett. c, della l. 23 dicembre 2005, n. 266).

Infatti, non risultano esclusi dal calcolo del limite di spesa i trasferimenti effettuati in favore di qualsiasi altro soggetto pubblico, ma solo quelli diretti a soggetti pubblici che siano inclusi nella contabilità nazionale ai fini del calcolo del disavanzo e del debito nazionale in sede europea (conforme Sezione controllo Lombardia, deliberazione n. 17/06). Sono esclusi, quindi, i soli trasferimenti nei confronti di soggetti la cui natura pubblica sia stata riconosciuta dall'ISTAT in sede di contabilità nazionale e i cui risultati concorrono al calcolo degli obiettivi di disavanzo e di debito nazionale, poiché in relazione a ciascuno di essi sono operanti le regole di finanza pubblica dirette a contenere le spese.

Tale interpretazione del meccanismo è del resto conforme alle disposizioni del SEC 95, secondo cui i contributi agli investimenti tra amministrazioni pubbliche sono flussi interni e non figurano nel conto consolidato per insieme di settore (§ 4.159, nota 1, del SEC 95). Infatti, il debito pubblico deve essere consolidato, vale a dire che le passività le cui corrispondenti attività finanziarie sono detenute dai sottosettori delle amministrazioni pubbliche devono essere escluse dal calcolo (Manuale SEC 95 V, 1.B).

Così stando le cose sembra chiaro che non tutti i trasferimenti degli enti pubblici territoriali a terzi fuoriescono dal limite di spesa previsto dai commi 139 e 140, dell'art. 1, della legge finanziaria per il 2006, ma solo quelli diretti ad altri enti pubblici rientranti nel perimetro della pubblica amministrazione, come individuati dall'ISTAT, o, meglio, solo quelli individuati dall'ISTAT che risultino conformi ai criteri sopra individuati dal SEC 95.

La ratio dell'esclusione è chiara se solo si considera lo scopo della normativa ed i suoi rapporti con i vincoli europei.

V.8 Conseguenze interpretative per la normativa interna sui disavanzi

Ne consegue che la disciplina prevista per il patto di stabilità interno va interpretata nel senso che i trasferimenti degli enti pubblici territoriali alle istituzioni non possono fuoriuscire dal limite di spesa previsto dai commi 139 e 140, dell'art. 1, della legge finanziaria per il 2006.

Ove esse venissero escluse dal conteggio dei risultati nelle grandezze di finanza pubblica, si avrebbe una violazione del diritto comunitario, nei limiti in cui il Legislatore non preveda poi di tenerne conto in altro modo in sede di procedura di consolidamento dei conti. Non sembra pertanto corretta un'interpretazione estensiva delle disposizioni che, oltre i limiti indicati dal Legislatore, consenta al di fuori del dettato legislativo minori sacrifici all'ente locale.

Ove non si considerasse tassativo l'elenco delle amministrazioni pubbliche inserite nel conto economico consolidato, individuate annualmente dall'ISTAT (ai sensi dell'art. 1, comma 5, della legge 30 dicembre 2004, n. 311, che per il 2006 è stato pubblicato nella GU n. 175 del 29 luglio 2005), sarebbe sufficiente per le amministrazioni locali dotarsi di tale forma di gestione dei servizi pubblici locali per eludere il vincolo derivante dagli obblighi conseguenti all'appartenenza all'Unione Europea.

Pertanto il principio affermato, in assenza di diverse disposizioni vigenti, che consentano di compensare l'eventuale posta contabile esclusa, deve ritenersi il canone ermeneutico delle disposizioni legislative interne.

Le spese dell'istituzione Jessie Owens vanno quindi considerate ai fini del patto di stabilità interno.

V.9 Il problema della perequazione del sacrificio come sospetta violazione dell'autonomia dell'ente locale

Tuttavia, pur dovendosi sotto tale profilo escludere una necessità di disapplicazione del diritto interno, la ricostruzione ermeneutica orientata al rispetto del diritto comunitario pone un delicato problema di perequazione del sacrificio richiesto dalla normativa ai diversi enti locali per concorrere in maniera paritetica al raggiungimento dei vincoli comunitari.

Il sacrificio imposto, infatti, appare differenziato in relazione alle diverse forme associate di gestione delle funzioni e dei servizi pubblici (si pensi alle Unioni di comuni escluse per il 2006 dal rispetto del patto di stabilità, e tenute solo al vincolo di spesa per il personale), e pone in discussione il principio di eguale partecipazione dei Comuni al rispetto degli obblighi derivanti dall'appartenenza all'Unione Europea, venendo incongruamente a differenziare il sacrificio a seconda della struttura organizzativa prescelta (associativa o meno, e differenziata anche a seconda della forma associativa adottata), con evidente invasione indiretta della sfera dell'autonomia organizzativa degli enti territoriali, tutelata dalla Costituzione.

Tuttavia, solo il giudice costituzionale potrebbe eventualmente sindacare tale profilo, a cui non è possibile rimettere la questione in sede di controllo contabile.

Alla luce di quanto sopra non può però escludersi una disomogeneità nel percorso alla realizzazione degli obiettivi di finanza pubblica per il rispetto dei vincoli comunitari, che può essere risolto solo a livello normativo, in relazione alle diverse forme gestionali prescelte dagli enti locali.

V.10 Il limitato ambito oggettivo delle spese aventi carattere sociale quale causa autonoma di esclusione dal patto di stabilità ex art. 1, commi 140 e 142, legge 266/2005: inapplicabilità per la istituzione Jessie Owens

Si rileva come l'amministrazione abbia evidenziato, su indicazione di mail pervenuta all'ente dalla Ragioneria dello Stato e prodotta a questa Corte, di ritenere di poter escludere tra le spese rilevanti ai fini del calcolo del patto di stabilità quelle dell'istituzione in oggetto perché aventi natura sociale.

Tuttavia, la disposizione di cui all'art. 1, comma 142, lettera D, rinvia, per la definizione di spesa sociale, alla classificazione del DPR 194/1996, il quale ricomprende i settori asili nido,

servizi per l'infanzia e per i minori, servizi di prevenzione e riabilitazione, strutture residenziali e di ricovero per anziani, assistenza, beneficenza pubblica e servizi diversi alla persona, servizio necroscopico e cimiteriale.

Tra di esse non rientrano quindi tutte le attività dell'istituzione, che ha ad oggetto essenzialmente interventi nel settore sportivo, che devono quindi essere considerate tra quelli rilevanti ai fini dei limiti di spesa di cui al comma 140 dell'art. 1, legge 266/2005, e alle quali non va applicato il meccanismo di scorporo di cui al comma 142.

V.11 Violazione dell'art. 1, commi 142 e 143, legge 266/2005, per l'erroneo calcolo delle spese della società per i servizi sociali Together spa ai fini del rispetto del patto di stabilità

L'Amministrazione non ha considerato ai fini del patto di stabilità neanche le spese della società Together spa., che si occupa di servizi sociali.

In primo luogo si deve verificare entro quali limiti la spesa delle società per azioni debba entrare nei meccanismi del patto di stabilità.

V.12 Natura di pubblica amministrazione della società per il diritto comunitario ai fini della normativa sui disavanzi

Come accennato, in base ai §§ 2.68 ss. del SEC 95, dal settore pubbliche amministrazioni sono esclusi i produttori pubblici aventi la forma di società di capitali pubbliche o dotati, in forza di una normativa specifica, di personalità giuridica e le quasi-società (caratterizzate da una contabilità completa, ma con l'assenza di personalità giuridica, cfr. § 2.13 lett F), solo allorché sono classificate nei settori delle società finanziarie o non finanziarie.

L'unità istituzionale considerata produttore di altri beni e servizi non destinabili alla vendita deve essere classificata nel settore delle amministrazioni pubbliche (§ 3.37).

I produttori pubblici possono essere produttori di beni e servizi destinabili alla vendita o produttori di altri beni e servizi non destinabili alla vendita. Per beni e servizi non destinabili alla vendita devono intendersi quelli la cui produzione è offerta in prevalenza gratuitamente o a prezzi economicamente non significativi (§ 3.26 SEC).

Per le amministrazioni pubbliche, tuttavia, come per altre categorie, il SEC 95 propone una classificazione diversa e innovativa secondo cui la produzione di beni e servizi destinabili alla vendita è la produzione venduta ad almeno il 50% dei costi di produzione (§3.43).

L'unità istituzionale considerata, invece, in base al criterio del 50%, produttore di beni e servizi destinabili alla vendita va classificata nei settori delle società finanziarie e non finanziarie. Il criterio del 50% determina anche se una unità della pubblica amministrazione debba essere considerata quasi-società di proprietà delle amministrazioni pubbliche (si ha una

quasi-società solo allorché è soddisfatto il criterio del 50%). Peraltro, le UAE locali che agiscono da produttori di altri beni e servizi non destinabili alla vendita possono fornire una produzione secondaria nella forma di beni e servizi destinabili alla vendita e di beni e servizi per proprio uso finale. In linea di principio, per determinare se la produzione è per il mercato si dovrebbe applicare il criterio del 50% ai singoli prodotti. Ciò avviene per esempio allorché le strutture ospedaliere delle amministrazioni pubbliche praticano prezzi economicamente significativi per alcuni servizi da esse prestati. Altri esempi sono costituiti dalle vendite di riproduzioni da parte di musei statali o dalle vendite di previsioni meteorologiche da parte di istituti meteorologici.

L'esclusione dal settore delle pubbliche amministrazioni delle transazioni commerciali significa quindi che il settore comprende solo le unità istituzionali che a titolo di funzione principale producono servizi non destinabili alla vendita secondo il criterio enti market – no market, escludendo quindi le strutture societarie caratterizzate in prevalenza dalla produzione di beni e servizi destinati alla vendita che, pur ricondotte nel settore pubblico dalla giurisprudenza amministrativa interna, non dovrebbero essere considerate pubbliche amministrazioni ai fini statistico-contabili delineati nel SEC 95.

Pertanto, può affermarsi il criterio generale secondo cui, indipendentemente dal regime giuridico (pubblico o privato) che la regola, un'unità istituzionale è classificata nel settore delle Amministrazioni Pubbliche se è ente no-market (cioè i ricavi non devono eccedere il 50% dei costi di produzione dei servizi). Nel caso in cui i ricavi fossero superiori al 50% dei costi di produzione si avrebbe infatti un ente che opera sul mercato (c.d. ente "market").

Affinchè un'unità istituzionale sia classificata come amministrazione pubblica è necessario anche l'ulteriore essenziale requisito che l'ente sia di proprietà, amministrato o controllato da una pubblica amministrazione.

E' opportuno chiarire che il SEC 95 in materia di società definisce «controllo» la capacità di determinarne la politica generale, se necessario scegliendone gli amministratori.

Un'unità delle amministrazioni pubbliche esercita il controllo su una società quando detiene la proprietà di più della metà delle azioni con diritto di voto o controlla in altro modo più della metà dei voti degli azionisti. Inoltre, un'amministrazione pubblica può esercitare il controllo su una società in forza di leggi o regolamenti che le danno il diritto di determinare la politica della società o di nominarne gli amministratori (§2.26 SEC 95).

Alla luce dei principi affermati può ritenersi, per il diritto comunitario, la società Together una pubblica amministrazione, in quanto svolge un'attività no market nel settore dei servizi sociali ed è caratterizzata dal controllo dell'ente locale.

Anche per il diritto interno, come ha correttamente osservato la Sezione di controllo per la Lombardia *"alla semplice costituzione di una società per azioni o a responsabilità limitata da parte di un ente pubblico non consegue necessariamente la natura privata della società, poiché la disciplina societaria e la natura dell'organismo devono essere verificati su due piani diversi. Il primo attiene alle regole di funzionamento dell'ente e il secondo alle qualità che presenta il soggetto e alla conseguente posizione che occupa nel sistema."*

La giurisprudenza è del resto ormai unanime nel riconoscere che il criterio da utilizzare per individuare la natura pubblica o privata di un organismo non è dato dalla forma rivestita (ente o società), bensì dalle risorse utilizzate nello svolgimento della sua attività, con la conseguenza che anche in presenza della forma societaria se l'ente utilizza risorse pubbliche è da considerare a tutti gli effetti ente pubblico (Cass. civ., s.u., 22 dicembre 2003, n. 19667; C. conti, I, 3 novembre 2005, n. 356; Cons. St., VI, 23 gennaio 2006, n. 182; id, IV, 31 gennaio 2006, n. 308).

Tuttavia, alla società Together non può ritenersi applicabile il meccanismo dello scomputo dei trasferimenti previsti dall'art. 1, commi 142 e 143, della legge 266/2005 in quanto non rientra nell'elenco delle amministrazioni pubbliche inserite nel conto economico consolidato, individuate annualmente dall'ISTAT (ai sensi dell'art. 1, comma 5, della legge 30 dicembre 2004, n. 311, che per il 2006 è stato pubblicato nella GU n. 175 del 29 luglio 2005).

Tale elenco deve infatti ritenersi tassativo in quanto, diversamente, sarebbe sufficiente esternalizzare i servizi con la forma societaria o con istituzioni o con fondazioni per non essere più soggetti al patto di stabilità

Pertanto, essa è tenuta insieme al Comune, non essendo soggetta autonomamente al patto di stabilità, a concorrere al sacrificio richiesto con il patto interno.

V.13 Il limite della natura di trasferimenti in senso stretto ai fini dell'applicazione del meccanismo di scorporo ex art. 1, commi 142 e 143, legge 266/2005

E' inoltre opportuno chiarire che, anche in caso di effettivo riconoscimento della società nell'ambito soggettivo di cui al comma 142 andrebbero esclusi, ai fini della rilevanza del patto di stabilità esclusivamente i trasferimenti, vale a dire le operazioni che consistono nel pagamento senza alcuna contropartita da parte del soggetto economico a beneficio di un altro soggetto. Proprio la mancanza di contropartita serve a differenziare il trasferimento dal corrispettivo per beni e servizi, che si può definire il compenso percepito per un servizio prestato o un bene ceduto.

Si è in presenza di contributo a fondo perduto, pertanto, solo quando l'erogazione intende perseguire obiettivi di carattere generale non afferenti a specifiche prestazioni, ogniqualevolta l'ente erogatore agisce in veste di pubblica autorità per il perseguimento di interessi generali e il rapporto giuridico con il beneficiario non rientra in un rapporto sinallagmatico.

Si è, invece, in presenza di un corrispettivo quando il soggetto che riceve le somme è tenuto all'adempimento di un obbligo contrattuale nei confronti dell'ente erogante.

Il principio generale coincide con quello affermato nel SEC 95, secondo cui se un'amministrazione pubblica, operando a fini di politica generale, fornisce fondi senza ottenere in cambio attività finanziarie e senza prevedere di poterne trarre redditi da capitale, l'apporto

va registrato come un trasferimento in conto capitale, mentre se un'amministrazione pubblica, operando in qualità di azionista, fornisce fondi ottenendo in cambio attività finanziarie e agisce nella previsione di ottenere dei dividendi, l'apporto di capitale deve essere registrato come un'operazione finanziaria inerente ad azioni e altre partecipazioni (Manuale SEC 95, III, 3.2).

La stessa caratteristica di operazione consensuale, non caratterizzata dal riscontro di una contropartita, o almeno non direttamente quale corrispettivo del trasferimento, è caratteristica comune anche dei trasferimenti correnti secondo la definizione del SEC 95.

La definizione proposta coincide con il concetto di trasferimento espresso nei principi contabili dall'Osservatorio per la finanza e la contabilità (§§ 46 e 90).

Deve quindi essere chiarito che tra le spese che si possono escludere ai sensi del comma 142 L.F. 2006 ai fini del calcolo del patto di stabilità vanno ricompresi solo i trasferimenti correnti individuati nell'intervento 05 della spesa corrente dal d.P.R. n. 194 del 1996 e i trasferimenti in conto capitale i cui destinatari siano le amministrazioni pubbliche di cui all'intervento 07 delle spese in conto capitale dello stesso regolamento.

V.14 Il limitato ambito oggettivo delle spese aventi carattere sociale quale causa autonoma di esclusione ex art. 1, commi 140 e 142, legge 266/2005: limiti per la società Together spa

Si rileva come tra le spese da escludere ai fini del calcolo del patto di stabilità vi sono anche quelle di carattere sociale.

Invero, le società, per definizione caratterizzate dall'essenzialità dello scopo di lucro, sono state previste dal Legislatore nell'art. 113 bis, oggi peraltro dichiarato sotto altro profilo costituzionalmente illegittimo con sentenza n. 272/2004 dalla Corte costituzionale, quale forma di gestione per i servizi privi di rilevanza economica, la cui compatibilità oggi con l'ordinamento generale esula dalla presente pronuncia.

La società Together è quindi caratterizzata da una finalizzazione all'utilità sociale.

Tuttavia, la disposizione di cui all'art. 1, comma 142, lettera D, rinvia, come visto sopra per la definizione di spesa sociale, alla classificazione del DPR 194/1996.

Tra le attività previste dal decreto non rientrano tutte le attività della società (ad esempio i canili), che devono quindi, per la parte non prevista, essere considerate tra quelli rilevanti ai fini dei limiti di spesa di cui al comma 140 dell'art. 1, legge 266/2005, e alle quali non va applicato il meccanismo di scorporo di cui al comma 142.

V.15 Violazione dell'art. 1, commi 142 e 143, legge 266/2005, per l'erroneo calcolo nel bilancio preventivo delle spese della società CAM spa ai fini del rispetto del patto di stabilità: l'inutile eventuale carattere market della società per la natura di corrispettivi di servizi dei "trasferimenti" operati dal Comune

Essendo sottoposta all'attenzione di questa Corte è necessario verificare anche la rilevanza ai fini del patto di stabilità della società CAM spa, partecipata del Comune di Falconara che si occupa del servizio di raccolta dei rifiuti solidi urbani.

Come osservato, normalmente le società, secondo i principi del SEC 95 andranno incluse tra gli enti market, e come tali escluse dal settore pubblica amministrazione.

Solo qualora venga utilizzato lo strumento societario per un ente con caratteristiche no market potrebbe infatti essere ricompreso nel settore delle amministrazioni pubbliche ai fini del SEC 95, come visto per la Together spa.

Nel caso di specie si pone quindi il problema di individuare se i servizi gestiti dalla società possano determinare la natura market della stessa. In particolare il servizio RSU contribuisca o meno a determinare la natura market dell'ente.

Relativamente al servizio RSU si deve osservare che il SEC 95 nel § 4.80, lettera B, e nel § 4.23, lettera F, ha introdotto un importante principio secondo cui sono escluse dalla categoria delle imposte tutti i versamenti che sono il corrispettivo anche parziale di un servizio ricevuto. Così, alcune voci, anche se nella contabilità pubblica vengono definite tasse perché obbligatorie per chi usufruisce di determinati servizi, devono invece essere escluse dalle imposte nel conto delle amministrazioni pubbliche e classificate come acquisti di servizi erogati dalle amministrazioni pubbliche. Tra di esse rientra per espressa previsione il corrispettivo pagato per il servizio di raccolta dei rifiuti solidi urbani, sia nella forma della tassa (TARSU), che nella forma della tariffa (§ 4.80, lettera D, SEC 95).

In considerazione della rilevanza superiore al 50% della tassa pagata dai cittadini rispetto ai costi sostenuti per il servizio RSU, che ha conservato la natura di TARSU, pur applicando per il metodo di calcolo la cosiddetta tariffa normalizzata, deve considerarsi servizio destinato alla vendita.

Pertanto, poiché caratterizzato da natura di servizio destinato al mercato per la presenza di un corrispettivo, il servizio di raccolta dei rifiuti solidi urbani, ove esternalizzato, contribuisce a definire la natura market della società partecipata.

Anche altre spese del CAM spa hanno natura market (farmacie, pubblicità, cura del verde, impianti elettrici...), mentre altri no.

Anche se appare probabile la natura market andrebbe verificata analizzando tutti i servizi.

Si ritiene quindi che le spese per il servizio RSU che trovino allocazione solo nel bilancio della partecipata, ex art. 117 comma 3 del TUEL, non debbano essere conteggiate ai fini della normativa sul patto di stabilità, in quanto esulano dal concetto di pubblica amministrazione secondo il SEC 95, che, come chiarito, è la normativa di riferimento. Del resto, le stesse somme ex art. 117 non entrano proprio nel bilancio comunale se non per la somma corrispondente al corrispettivo per i servizi.

Le spese che trovano, invece, allocazione nel bilancio comunale come spese trasferite alla società, devono essere considerate a tutti gli effetti nel volume di spesa rilevante ai sensi

dei commi 140 e 141 dell'art. 1, legge 266/2005, in quanto configurano corrispettivi di servizi e non sono rivolti ad una pubblica amministrazione.

V.16 Il problema della perequazione del sacrificio a seconda della differente modalità di riscossione del servizio ex art. 117, comma 3, del dlgs. 267/2000, e i sospetti di indebita violazione dell'autonomia dell'ente locale alla luce della natura di corrispettivo della TARSU per il diritto comunitario e per il sopravvenuto divieto di trasformazione della tassa in tariffa con il dlgs. 152/06

Si deve osservare che l'art. 117 del TUEL, prevede nel secondo capoverso che *"qualora i servizi siano gestiti da soggetti diversi dall'ente pubblico per effetto di particolari convenzioni o concessioni dell'ente o per effetto del modello organizzativo di società mista, la tariffa è riscossa dal soggetto che gestisce i servizi pubblici"*.

Da questa disposizione discende la possibilità di non considerare integralmente le spese per il servizio RSU all'interno del bilancio comunale. Infatti, qualora le entrate siano riscosse direttamente dalla società, nel bilancio dell'ente saranno allocate solo le spese previste per il contratto di servizio, mentre qualora siano considerate tra le entrate dell'ente anche quelle derivanti dalla tassazione, ovviamente dovranno poi trovare allocazione anche nella corrispondente voce di spesa come trasferimenti all'ente che gestisce il servizio in base al contratto di servizio.

Il discorso è analogo se, come nel caso di specie, a riscuotere è un'ulteriore società incaricata della riscossione (ESINO Entrate spa), che deve comunque versare al Comune i proventi della TARSU, con i quali l'ente locale provvederà al pagamento del contratto di servizio.

Si deve comunque evidenziare come l'art. 117, comma 3, del TUEL, pone un'ulteriore differenza riferendosi esclusivamente alla "tariffa" e non anche alla "tassa"; la tariffa tende a coprire integralmente i costi, e quindi non vi dovrebbero essere, normalmente spese per il Comune.

Diversamente, la TARSU spesso può non determinare l'integrale copertura dei costi.

Pertanto, non è sufficiente, per escludere dal bilancio del Comune le spese per la raccolta RSU, che il servizio venga esternalizzato, ma è necessario che nel bilancio comunale non vi siano trasferimenti che riversano alla società il corrispettivo del contratto di servizio.

Nel caso del Comune analizzato si ha la TARSU e non la tariffa, e l'ente, dopo aver in un primo tempo escluso tali voci di spesa dal bilancio, le ha reintrodotte con variazione di bilancio.

Da tali considerazioni emergono sospetti di indebita violazione dell'autonomia dell'ente locale da parte del Legislatore, per la diversa considerazione in cui sono tenute le stesse spese di raccolta RSU a seconda della esternalizzazione o meno del servizio, della sua inclusione o meno nel bilancio comunale quale corrispettivo alla società o della sola contabilizzazione, ex art. 117, comma 3, del dlgs. 267/2000, nel bilancio della partecipata.

Inoltre, un ulteriore profilo di dubbia congruità emerge in relazione al regime differenziato di allocazione delle spese in relazione alla natura dell'entrata, considerato che per il diritto comunitario non vi è differenza tra TARSU e tariffa. Per il Comune in questione, inoltre, la problematica è ancora più evidente tenuto conto che, pur mantenendo formalmente la TARSU, ha calcolato l'imposta secondo i criteri della tariffa normalizzata.

Tali ulteriori sospetti in merito alla diversità di trattamento sono evidenti in considerazione della sopravvenuta emanazione del dlgs. 152/06, che nell'art. 238, comma 1, che ha impedito il passaggio al nuovo sistema tariffario, bloccando per i comuni la possibilità di trasformare la TARSU in tariffa, introducendo per il futuro un'ulteriore modalità di quantificazione del corrispettivo, pur a fronte di diversi vantaggi fiscali previsti dall'ordinamento.

Tale scelta vincolata per l'ente cristallizza quindi una diversa rilevanza della spesa per il servizio RSU ai fini del patto di stabilità rispetto alla quale l'ente locale non ha spazi di autonomia.

Pertanto, pur dovendosi ritenere le spese per il servizio RSU del Comune analizzato rilevanti ai fini del patto di stabilità, non può non evidenziarsi la disparità di trattamento nei confronti di altre realtà locali.

V.17 Violazione, dei commi 198 ss., dell'art. 1, legge 266/2005, relativi ai vincoli di spesa per il personale e dei commi 142 e 143, dell'art. 1, legge citata, relativi al patto di stabilità interno, con riferimento alle spese sostenute per il personale della istituzione

Oltre che per le violazioni del patto di stabilità, le spese dell'istituzione assumono rilevanza autonoma ai fini del tetto di spesa massimo, pari alla spesa a consuntivo del 2004 diminuita dell'1%, che il Legislatore impone al Comune di rispettare ex art. 1, comma 198, legge 266/2005, per le spese di personale.

Infatti, il Comune rispetta il tetto di spesa nel caso specifico solo escludendo le spese del personale comandato presso le società e gli enti partecipati; diversamente non rispetterebbe il vincolo di spesa a consuntivo, essendo il costo del personale comandato presso i vari organismi pari a € 592.345,92.

Peraltro, il rispetto formale del limite di spesa nelle proiezioni a consuntivo è stato reso possibile solo in virtù del meccanismo premiale introdotto dall'articolo 30, comma 15, del decreto legge 223/2006, convertito in legge 248/2006, che ha introdotto il comma 204 ter all'articolo 1 della legge 266/2005.

Al riguardo si deve osservare che tale privilegio è stato riservato dal Legislatore agli enti locali in condizione di avanzo di bilancio negli ultimi tre esercizi, che solo sotto un profilo formale è possibile verificare per il Comune in esame, attesa la necessaria verifica delle irregolarità eventualmente sussistenti nel 2005. In ogni caso, non essendo operante a

preventivo tale limite, il rispetto del vincolo sarebbe stato violato nel bilancio a preventivo, documento sottoposto in questa sede a controllo contabile.

V.18 Rilevanza della spesa di personale per i controlli di regolarità contabile ex art. 1, comma 168, legge 266/2005: discendenza del vincolo dagli obblighi derivanti dall'appartenza all'Unione Europea e influenza sugli equilibri di bilancio dell'ente locale

Si deve premettere che il rispetto degli adempimenti di cui al comma 198, assume rilevanza nell'ambito dei comportamenti difformi dalla sana gestione finanziaria che, ai sensi del comma 168, possono dar luogo a specifica pronuncia, nei limiti in cui possano influire sugli equilibri di bilancio.

In merito al concetto di sana gestione finanziaria si ritiene, infatti, di dover fare riferimento a quelle individuate nelle linee guida dalla sezione Autonomie della Corte dei Conti, secondo cui *"la gravità della irregolarità contabile, della quale la legge pretende la segnalazione, non è tanto da valutare alla stregua delle modalità e/o del grado di scostamento dalla norma, quanto, soprattutto, tenendo conto del rischio di ripercussioni sugli equilibri di bilancio"* (conforme Cons. Stato, sez. IV, 8 novembre 2000, n. 5982).

La specificazione contenuta nel comma 198 secondo cui gli enti locali *"concorrono alla realizzazione degli obiettivi di finanza pubblica"* adottando le misure ivi previste, locuzione analoga a quanto previsto nel comma 138 in materia di patto di stabilità, nonché la specificazione operata dal comma 142, in materia di patto di stabilità, secondo cui *"il complesso delle spese correnti di cui ai commi 139 e 140 deve essere calcolato, sia per la gestione di competenza sia per quella di cassa, al netto delle spese di personale, cui si applica la specifica disciplina di settore"* (comma 142, lett. A), impongono di ritenere che l'obbligo in materia di spese per il personale sia una specificazione degli obblighi posti dal Legislatore per il rispetto dei vincoli comunitari relativamente a tale voce di spesa, e come anche sotto quest'ultimo profilo tali spese debbano ritenersi soggette a controllo contabile in base ai commi 166 ss. della legge finanziaria 2006.

In considerazione della derivazione dei limiti dai vincoli comunitari, anche ai fini del conto delle spese per il personale degli enti o organismi controllati dall'ente locale valgono le definizioni sopra analizzate, relative agli ambiti di applicazione soggettiva alla luce del diritto comunitario, con la precisazione che la tecnica legislativa utilizzata non è del tutto indenne da sospetti di legittimità costituzionale, laddove specifica la natura della voce di spesa, affermazione che non costituisce principio fondamentale di coordinamento della finanza pubblica, piuttosto che limitarsi a definire vincoli generali al disavanzo o alla spesa corrente; per gli stessi motivi, infatti, la Corte costituzionale, con la sentenza n. 417/2005, ha dichiarato l'illegittimità dei tre commi dell'articolo 1 del decreto legge n. 168 del 2004, contenente

interventi urgenti per il contenimento della spesa pubblica, ritenendo che comportassero un'inammissibile ingerenza nell'autonomia degli enti quanto alla gestione della spesa.

V.19 Analisi delle differenti interpretazioni proposte

Sulla problematica afferente tali spese, talora limitatamente al personale comandato, si sono già espresse altre sezioni regionali di controllo, come accennato, ritenendo che le spese del personale dell'istituzione vanno computate ex art. 1, comma 198, tra quelle dell'ente locale (deliberazione n. 5/2006 la Sezione regionale di controllo per l'Emilia-Romagna, deliberazione n. 4/2006 della Sezione regionale di controllo per la Toscana e deliberazione consultiva del 14.06.06 e, soprattutto, n. 10/06 della Sezione Regionale di controllo per il Veneto).

Questo indirizzo si pone in contrasto, come rilevato in precedenza, con quello espresso dalla Ragioneria Generale dello Stato, con la circolare n. 9 del 17.2.2006, secondo cui andrebbero escluse dalle spese per il personale quelle sostenute dall'ente locale per il proprio personale comandato presso altre amministrazioni per le quali è previsto il rimborso da parte delle amministrazioni utilizzatrici. Tali spese dovrebbero essere quindi computate tra quelle delle amministrazioni utilizzatrici anche nel caso delle istituzioni, poiché, secondo quanto affermato con la circolare numero 8 del Ministero dell'Economia, le istituzioni sarebbero da considerare amministrazioni autonome ai fini del meccanismo di scomputo dei trasferimenti di cui all'articolo 1, comma 142, legge 266/2005. Ne deriverebbe che tali spese per il personale sarebbero escluse da quelle rilevanti ai fini della riduzione dell'1%.

V.20 Soggettività e autonoma regolamentazione del sistema contabile dell'istituzione: l'essenziale rilevanza del meccanismo dei trasferimenti e suoi effetti sul vincolo di spesa

La Sezione ritiene che le istituzioni, pur avendo natura di organi strumentali dotati di autonomia gestionale, non individuati autonomamente tra i destinatari dell'ordinamento finanziario e contabile degli enti locali (articolo 2 del testo unico), presentano una propria soggettività.

Pertanto le istituzioni sono organismi tenuti al rispetto dei vincoli derivanti dall'appartenenza all'Unione europea, unitamente agli enti locali di cui sono espressione

Le istituzioni, sono caratterizzate, però, da un'autonoma regolamentazione del sistema contabile. La finalità della gestione è quella del pareggio tra costi e ricavi più trasferimenti. L'istituzione è in sostanza una parte del Comune, ma le risorse necessarie per lo svolgimento delle proprie attività non devono essere recepite attraverso la fatturazione interna, bensì attraverso trasferimenti concordati negoziati in sede di bilancio preventivo.

Il rapporto finanziario con il bilancio dell'ente locale è rappresentato, quindi, essenzialmente, dai trasferimenti, suddivisi in trasferimenti in conto esercizi e trasferimenti o corrispettivi a copertura dei costi sociali ed eventualmente trasferimenti in conto capitale.

Nel caso di utilizzo di personale comunale, il Comune di solito deve comunicare all'istituzione il costo preventivo e addebitarne periodicamente il costo. La gestione può essere delegata anche al Comune.

L'istituzione può avere anche la possibilità, ove prevista nel regolamento, di avvalersi di personale a tempo determinato assunto direttamente. Nel caso in esame è prevista la possibilità di utilizzazione di personale di altri enti e lavoro interinale.

Non si può quindi escludere come da un punto di vista finanziario e dei conseguenti riflessi sul bilancio dell'ente locale, la costituzione dell'istituzione potrebbe comportare (almeno per il personale assunto direttamente e per quello applicato da altri enti) la inclusione della spesa del personale interessato nell'intervento 05, "Trasferimenti", delle spese correnti.

In tal senso si è espresso l'ANCI con circolare del 20 marzo 2006, che ha ritenuto l'applicazione del meccanismo citato valida anche per il personale del Comune assegnato o comandato dal Comune.

Diversamente, del resto, qualora il costo del personale fosse inserito nel bilancio del Comune nell'intervento 01, dovrebbe poi rientrarvi come entrata per rimborso da parte dell'istituzione, per poi essere di nuovo considerato quale voce di spesa nell'intervento 05 per trasferimenti a favore dell'istituzione. Si contabilizzerebbe quindi due volte la stessa voce di spesa, all'intervento 05 e all'intervento 01, assoggettando la stessa somma al doppio vincolo dell'1% e del 6,5-8%, con disparità di trattamento, salvo ipotizzare un doppio scorporo.

Si deve poi osservare come le spese del Comune verso le istituzioni sono considerate unitariamente dal Legislatore. Infatti, l'art. 114, comma 4, del TUEL prevede un'autonomo bilancio per questi organismi, che deve essere obbligatoriamente allegato al bilancio di previsione del Comune, senza alcuna differenza rispetto ad altre forme di gestione dei servizi (unioni di comuni, aziende speciali, consorzi, società) ex art. 172, comma 1, lettera B. L'articolo 193, comma 2, del TUEL ha previsto che in occasione dell'assestamento generale di bilancio l'organo consiliare, qualora accerti che non permangono gli equilibri generali del bilancio, deve adottare contestualmente i provvedimenti necessari per il ripiano degli eventuali debiti di cui all'articolo 194, tra i quali il legislatore nel comma 1, lettera B, prevede la copertura di disavanzi di istituzioni, anche se nei limiti previsti nella stessa disposizione. E' evidente, pertanto, come il rapporto tra ente locale ed istituzione sia considerato unitariamente dal Legislatore senza prevedere, almeno espressamente, trasferimenti per singole voci di spesa.

Pertanto, a rigore, si dovrebbe ritenere che, scegliendo questa diversa forma organizzativa di gestione del servizio, in considerazione della soggettività giuridica che è propria delle istituzioni e dell'indiscutibile autonomia contabile, la cui rilevanza si traduce nel bilancio dell'ente locale principalmente nel meccanismo dei trasferimenti, la spesa del personale dell'istituzione dovrebbe essere computata non tra quella prevista dal comma 198

come limite di spesa per il personale, ma tra quella rilevante ai fini del patto di stabilità ed in particolare tra quella per trasferimenti di cui al comma 142. Del resto, un'interpretazione diversa che imponesse la specifica individuazione delle voci di spesa anche per gli organismi dell'ente locale, senza tener conto dell'autonomia organizzativa e contabile, e senza limitarsi a definire vincoli generali al disavanzo o alle spese correnti, potrebbe essere in contrasto con i principi affermati dalla Corte costituzionale con sentenza n. 417/2005.

Ne conseguirebbe che la spesa per il personale dell'ente locale utilizzato presso l'istituzione sarebbe però soggetta al più stringente limite del 6,5-8% di cui al comma 140, disposizione citata, rientrando nel complesso delle spese soggette al patto di stabilità in quanto, come visto, essendo l'elenco delle amministrazioni rientranti nel conto consolidato dell'Istat tassativo, non può ritenersi tale somma inclusa nei trasferimenti per i quali si applica il meccanismo di scorporo ex articolo 1, comma 142.

V.21 Condivisione dell'interpretazione più favorevole agli enti locali per il personale assegnato o comandato dal Comune nell'istituzione

Per l'ente analizzato si deve rilevare come il personale dell'istituzione sia esclusivamente quello comandato o assegnato dal Comune.

In considerazione della stretta dipendenza dell'istituzione dal Comune può ritenersi, nell'incertezza interpretativa, condivisibile la ricostruzione ermeneutica, più favorevole agli enti locali, proposta da altre Sezioni regionali di controllo secondo cui, non avendo propria personalità giuridica né dignità di autonoma amministrazione, sia per il diritto interno, che per il diritto comunitario, la disposizione di cui al comma 198 dell'articolo 1, legge 266/2005, va interpretata nel senso che nel limite dell'1% rientra anche il personale del Comune assegnato o comandato nell'istituzione, in quanto tale interpretazione consente comunque il rispetto del principio secondo cui le pubbliche amministrazioni devono concorrere ai sacrifici derivanti dall'appartenza all'Unione Europea, tiene conto dell'autonomia costituzionalmente riconosciuta agli enti locali e non richiede un sacrificio né inferiore né superiore rispetto a quello richiesto per il personale incardinato presso i comuni.

Quanto affermato non appare in contrasto neanche con le indicazioni fornite dal MEF, con circolare numero 9/2006, in quanto non sembra possibile applicare il meccanismo di scorporo delle spese del personale comandato per il quale è previsto il rimborso da parte delle amministrazioni utilizzatrici, in quanto, come visto, l'istituzione non può essere considerata un'amministrazione autonoma, ma, pur facendo parte del settore delle pubbliche amministrazioni, deve essere considerata unitariamente all'ente locale che la controlla.

Pertanto, alla luce del quadro ermeneutico sopra riportato, le spese per il personale dell'istituzione assegnato o comandato dal Comune possono non ritenersi soggette al vincolo più pregnante del 6,5% o dell'8% previsto dai commi 138 ss. dell'art. 1 della legge 266/2005, bensì alla diminuzione dell'1%.

V.22 Violazione dell'art. 1, commi 142 e 143, legge 266/2005 relativamente al computo delle spese del personale delle società per azioni ai fini del rispetto del patto di stabilità

Il Comune ha ritenuto di poter escludere dal rispetto dei limiti di cui al comma 198 dell'art. 1 della legge 266/2005 le spese per il personale comandato presso la società Together, la CAM spa e la Esino entrate spa, partecipate dal Comune sul presupposto che tali spese vengono comunque rimborsate.

Per le società partecipate dal Comune il personale andrà però computato nella spesa di cui al comma 140 della disposizione in questione, vale a dire tra le spese relative al patto di stabilità. Infatti, tali enti hanno autonoma personalità giuridica e i trasferimenti verso di essi (ammesso che non siano, come di regola, corrispettivi) non sono trasferimenti verso pubbliche amministrazioni, in quanto la CAM spa, come visto, va considerata ente market. Per la Together spa, invece, che può ritenersi pubblica amministrazione per il diritto comunitario (in quanto svolge servizi sociali, è ente no market ed è controllata dal Comune), deve ritenersi che non operi per essa il meccanismo di esclusione del computo di cui al comma 142, in quanto non ricompresa nell'elenco ISTAT cui rinvia la medesima norma, da considerarsi tassativo per le ragioni indicate e, inoltre, la natura delle spese sociali sostenute non è sempre rilevante per il rinvio operato dalla disposizione citata al dPR 194/1996.

Pertanto, le somme relative al personale della CAM spa pari ad euro 118.936,57, quelle relative alla Esino Entrate spa per euro 141.238,16, e quelle relative della società Together, nei limiti sopra visti, devono essere computate tra quelle soggette al limite di spesa del 6,5-8%. Resta da vedere, verifica che esula dal presente controllo contabile, la legittimità dell'uso dell'istituto del comando presso società partecipate, argomento sul quale si è di recente pronunciata negativamente in sede consultiva la Sezione regionale di controllo per la Lombardia (parere 21/2006).

V.23 Ulteriori sospetti di mancata perequazione del dettato normativo rispetto alle spese per il personale in considerazione della formula organizzativa prescelta, con sospetti di lesione dell'autonomia degli enti locali

Tale assunto pone nuovamente il delicato problema di perequazione del sacrificio richiesto dalla normativa ai diversi enti locali per concorrere in maniera paritetica al raggiungimento dei vincoli comunitari, già analizzato, considerato che a seconda della forma prescelta l'ente può non essere chiamato al sacrificio (Unioni di comuni non soggette al patto di stabilità, ma solo al vincolo per la spesa per il personale), essere tenuto ad un sacrificio dell'1% per le spese di personale (gestione diretta da parte del Comune e istituzione) o essere

tenuto ad un sacrificio del 6,5-8% (aziende speciali, fondazioni, società per servizi sociali relativamente alle spese e ai trasferimenti che transitano nel bilancio del Comune e che non sono scorporabili con il meccanismo ex art. 1, comma 142, legge 266/2005).

Inoltre, la tecnica legislativa utilizzata non è del tutto indenne da sospetti di legittimità costituzionale, laddove specifica la natura della voce di spesa, affermazione che non costituisce principio fondamentale di coordinamento della finanza pubblica, piuttosto che limitarsi a definire vincoli generali al disavanzo o alla spesa corrente; per gli stessi motivi, infatti, la Corte costituzionale, con la sentenza n. 417/2005, ha dichiarato l'illegittimità dei tre commi dell'articolo 1 del decreto legge n. 168 del 2004, contenente interventi urgenti per il contenimento della spesa pubblica, ritenendo che comportassero un'inammissibile ingerenza nell'autonomia degli enti quanto alla gestione della spesa.

Si raccomanda pertanto all'ente locale, per i principi ricordati, di far corrispondere all'utilizzazione dello strumento prescelto un reale vantaggio di efficienza ed economicità gestionale, considerata anche l'esigenza di intervenire in maniera organica a livello normativo al fine di evitare rischi di elusione del patto di stabilità, che rappresentano un effetto indiretto, ma non sempre indesiderato, di diverse forme organizzative di gestione dei servizi degli enti locali.

§ VI OSSERVAZIONI CONCLUSIVE

VI.1 Complessiva inattendibilità del documento di bilancio preventivo

Conclusivamente si può rilevare come, per le irregolarità rilevate e per gli intrecci contabili e finanziari che vengono a crearsi tra l'ente pubblico e le società partecipate, suscettibili di alterare lo stato dei conti e rendere difficilmente percepibile la reale situazione finanziaria, il bilancio del Comune sia complessivamente inattendibile.

Si deve anche osservare come le gravi irregolarità contabili riferite potrebbero andare oltre l'aspetto meramente contabile ed impongano ulteriori e più incisivi strumenti di controllo sulla gestione che esula dall'ambito della presente analisi, finalizzata esclusivamente all'eventuale rilevazione di gravi irregolarità contabili peraltro nei limiti di quelle desumibili dalla relazione dell'organo di revisione.

In ogni caso, si ribadisce, esse danno luogo ad un documento di bilancio non attendibile nel suo insieme, tenuto anche conto che le spese in conto capitale preventivate sono di oltre il 50% superiori a quelle dell'esercizio precedente.

VI.2 Perdita di significatività contabile, gestionale ed economica del bilancio comunale

Nella situazione attuale è inoltre evidente la perdita di significatività contabile, gestionale ed economica del bilancio comunale in considerazione della eccessiva influenza delle spese esternalizzate a organismi controllati e società partecipate, che per l'esercizio finanziario 2006 è sfuggita al controllo dell'ente locale.

VI.3 Complessiva inattendibilità del sistema informativo contabile

Tenuto conto delle irregolarità riscontrate ed in particolare dell'inefficacia del controllo di regolarità per la completa assenza delle segnalazioni dei pareri obbligatori, del mancato funzionamento del controllo interno di gestione nonché del controllo strategico e dell'evidente insufficienza del parere positivo, pur condizionatamente fornito dall'organo di revisione economico-finanziaria, si deve ritenere inattendibile anche il sistema informativo contabile del Comune che si è rivelato inidoneo a fornire una completa e soprattutto tempestiva rappresentazione delle criticità riscontrate.

VI.4 Processo di risanamento

La Sezione comunque prende atto che risulta intrapreso un processo impegnativo di risanamento e raccomanda, in particolare, di proseguire il processo di valorizzazione delle società partecipate e di porre in essere i provvedimenti ritenuti più opportuni per enti ed organismi controllati o partecipati in perdita, al fine di evitare ogni rischio per gli equilibri di bilancio secondo i principi affermati, e di porre in essere un accorto monitoraggio nella governance delle partecipazioni.

P. Q. M.

La Sezione di controllo:

considerato che la presente delibera viene pubblicata dopo la scadenza del 30 novembre per cui il Comune non può comunque procedere a variazioni del bilancio di previsione per il 2006,

ritenuto di dover in ogni caso, nello spirito del controllo collaborativo, trasmettere comunque le osservazioni che seguono affinché il Consiglio comunale ne possa tener conto nella predisposizione del bilancio di previsione 2007,

- rileva ex art. 1, comma 168, legge 266/2005 le seguenti:

1-IRREGOLARITA' CONTABILI AFFERENTI GLI EQUILIBRI DI BILANCIO

- a. Violazione del criterio di specificazione delle spese ex art. 165 del dlgs. 267/2000 in considerazione della non corretta allocazione delle spese correnti nel titolo II di spesa del bilancio;
- b. Violazione del principio del pareggio economico, ex articolo 162, comma 6, decreto legislativo 267/2000;
- c. Violazione del principio del rispetto dell'obbligo di attestazione di regolarità contabile ex artt. 49 e 153, comma 4, del TUEL, e di copertura finanziaria da parte del responsabile del servizio finanziario ex artt. 151, comma 4, e 191, comma 1, del dlgs. 267/2000 con particolare riferimento alle sue conseguenze sull'attendibilità del bilancio di previsione e del sistema informativo contabile;
- d. Violazione ex art. 162, comma 1, del TUEL, dei principi contabili di universalità, attendibilità e veridicità con riferimento mancata contabilizzazione di spese correnti del Comune verosimilmente sussistenti;
- e. Violazione del principio di universalità ex art. 162, comma 1, nel bilancio pluriennale con riferimento alla mancata contabilizzazione di spese correnti verosimilmente sussistenti per gli esercizi successivi;
- f. Violazione del divieto di gestioni fuori bilancio ex art. 162, commi 2 e 4, 191, commi 1 e 4 e 194, dlgs. 267/2000

Sussistono, nel complesso, i seguenti profili di criticità:

- a. rischio per gli equilibri di bilancio derivanti dall'ingente finanziamento di spese correnti con entrate straordinarie e non ricorrenti, con uno squilibrio tra entrate correnti consolidate e spese correnti consolidate pari a 10.350.346,62 euro;
- b. rischio per gli equilibri di bilancio derivanti dall'elevato livello di indebitamento e la violazione nel bilancio pluriennale dell'art. 204 del D. Lgs. 267/2000 (come modificato dall'art. 27, comma 7 della legge 28 dicembre 2001, n. 448, dall'art. 1 comma 44, legge 30 dicembre 2004, n. 311, ed infine dall'articolo 1 sexies del decreto-legge 31 marzo 2005, numero 44, nel testo integrato dalla legge di conversione 31 maggio 2005, numero 88), nonché dell'art. 242, comma 1, del dlgs. 267/2000 e del DM Interno 10 giugno 2003, n. 217, n. 8, relativo ai parametri di deficiarietà;
- c. rischio di violazione del principio di globalità della verifica di assestamento generale ex art. 175, comma 8, e il conseguente rischio di violazione del divieto di assumere impegni e pagare spese per servizi non espressamente previsti dalla legge, ex art. 191, comma 5, e del dovere di adottare le misure di salvaguardia ex art. 193, comma 2, del TUEL, in relazione alla segnalazione di verosimili debiti fuori bilancio del CAM spa evidenziata dall'organo di revisione fin dalla relazione sul bilancio preventivo;

**2 - IRREGOLARITA' CONTABILI AFFERENTI GLI EQUILIBRI DI BILANCIO
RELATIVE AL PROCESSO DI GOVERNANCE DEGLI ORGANISMI
PARTECIPATI**

La Sezione ha rilevato inoltre:

- a. Violazione dell'obbligo di allegazione dei conti consuntivi delle società partecipate ex art. 172, comma 2, lettera B, del TUEL e dell'obbligo di conoscenza consolidata dei risultati delle partecipazioni ex art. 152, comma 2, e 230, comma 6, del TUEL;
- b. Violazione principio di universalità, unità, attendibilità e veridicità ex art. 162, comma 1, TUEL, e dei postulati di prudenza, comparabilità, congruità e informazione attendibile, particolare riferimento agli organismi partecipati dal Comune;

Nel complesso si evidenziano i seguenti profili di criticità:

- a. Rischi di violazione dell'obbligo del pareggio di bilancio delle istituzioni ex art. 114, comma 4, del dlgs. 267/2000 e dell'obbligo di copertura dei costi sociali ex art. 114, comma 6, e conseguente difficoltà di riconoscimento di debito fuori bilancio ex art. 194, comma 1, lettere B ed E;
- b. Rischi per gli equilibri di bilancio del comune conseguenti alla mancata esecuzione del dovere di predisporre accantonamenti per cautelarsi dal rischio di perdite delle partecipate, derivante dagli obblighi di ricapitalizzazione ex artt. 2446 e 2447 c.c., dal principio di responsabilità dell'ente capogruppo, dal divieto di indebitamento per coprire eventuali perdite per spese correnti delle società partecipate dal Comune ex art. 119 della Costituzione, art. 30, comma 15, legge 289/2002, ed art. 3, commi 16, 18 lettera G e 19, legge 350/2003, dal divieto di riconoscimento dei debiti fuori bilancio per perdite delle società al di fuori delle ricapitalizzazioni, ammesse solo nel caso di sussistenza dei presupposti di cui all'art. 194, comma 1, lettera C, e dal divieto di riconoscimento di debiti ex art. 194, comma 1, lettera E se non per spese relative a beni e servizi acquistati dal Comune;

**3 - IRREGOLARITA' CONTABILI AFFERENTI IL DIVIETO DI INDEBITAMENTO PER
SPESE CORRENTI EX ART. 119 COSTITUZIONE**

Violazione del divieto di indebitamento per spese correnti ex art. 119 Cost., art. 202 dlgs. 267/2000, art. 30, comma 15, legge 289/2002, art. 3 commi 16, 18, lettera G, e 19 legge 350/2003, con riferimento anche agli organismi partecipati dall'ente locale;

4 - IRREGOLARITA' CONTABILI RELATIVE AGLI OBBLIGHI DERIVANTI ALL'APPARTENENZA ALL'UNIONE EUROPEA

Tali irregolarità contabili determinano che l'impostazione del preventivo per l'esercizio in corso non è tale da garantire il rispetto del patto di stabilità, con particolare riferimento al meccanismo di computo delle spese degli organismi partecipati, ed in particolare danno luogo a violazione dell'art. 1, commi 138 ss., legge 266/2005, per erronea imputazione delle spese degli organismi partecipati ai fini del rispetto del patto di stabilità per:

- o L'erronea applicazione del meccanismo di scorporo dei trasferimenti, ai sensi dei commi 142 e 143 della disposizione citata, ai fini del rispetto del patto di stabilità, alla luce della definizione di pubblica amministrazione in base al SEC 95;
- o la natura tassativa dell'elenco delle amministrazioni pubbliche inserite nel conto economico consolidato e individuate dall'Istituto Nazionale di Statistica (ISTAT) nell'elenco annualmente pubblicato in applicazione di quanto stabilito dall'articolo 1, comma 5 della legge 30 dicembre 2004, n. 311 (art. 1, comma 142, lett. c, della l. 23 dicembre 2005, n. 266);
- o il limitato ambito oggettivo delle spese aventi carattere sociale per il rinvio al DPR 194/1996;
- o il limite della natura di trasferimenti in senso stretto non estesa ai corrispettivi di servizi ai fini dell'applicazione del meccanismo di scorporo ex art. 1, commi 142 e 143, legge 266/2005;
- o la rilevanza della natura di ente market della società CAM;

di conseguenza la Sezione di controllo

- segnala al Consiglio comunale, che ove la spesa spesa non venga limitata entro i vincoli consentiti dal Legislatore, l'Ente potrà incorrere nelle limitazioni previste dal comma 33 e successive modificazioni;

Rileva inoltre

- il possibile rischio di violazione dell'art. 1, commi commi 198 ss., legge 266/2005, relativi ai vincoli di spesa per il personale e dell'art. 1, commi 142 e 143, relativi al

patto di stabilità interno, con riferimento alle spese sostenute per il personale della istituzione e degli organismi partecipati dal Comune;

di conseguenza

- segnala che l'ente potrà incorrere nelle limitazioni poste dall'art. 204 ter dell'art. 1 legge 266/2005, introdotto dall'art. 30, comma 15, d.l. 223/1996, convertito con modificazioni in legge 248/2006.

EVIDENZIA INOLTRE

- la forte sofferenza di cassa che ha reso necessario il ripetuto ricorso all'anticipazione negli ultimi esercizi finanziari;
- l'inattendibilità dell'indicazione favorevole all'approvazione del bilancio preventivo posto dall'organo di revisione ex art. 239, comma 1, lettera B, anche alla luce delle osservazioni svolte dagli stessi revisori nel predetto documento;
- il rischio di perdita di significatività contabile, gestionale ed economica del bilancio comunale in relazione alla rilevanza delle gestioni fuori bilancio e dell'entità dei servizi esternalizzati;

In relazione alla sopra accertate deficienze, concernente non soltanto il documento di bilancio preventivo, ma lo stesso sistema informativo contabile dell'ente locale;

SI RISERVA

di valutare l'opportunità di inserire nel proprio programma di controllo ex art. 3 legge 14 gennaio 1994, n. 20, recante disposizioni in materia di giurisdizione e controllo della Corte dei conti, il controllo sulla gestione dell'ente relativamente all'esercizio finanziario 2006;

DA' ATTO

dell'impegnativo processo intrapreso per il risanamento dell'ente e raccomanda di proseguire il processo di valorizzazione delle società partecipate e di porre in essere i provvedimenti ritenuti più opportuni per gli enti ed organismi controllati o partecipati in perdita, al fine di evitare ogni rischio per gli equilibri di bilancio, di porre in essere un accorto monitoraggio nella governance delle partecipazioni.

ORDINA

che, a cura del Servizio di supporto della Sezione di controllo, copia della presente pronuncia sia comunicata al Presidente del Consiglio comunale, oltre che al Sindaco e all'organo di revisione economico-finanziaria.

L'ESTENSORE

(f.to. Andrea Liberati)

IL PRESIDENTE

(f.to Giuseppe Ranucci)

Depositata in Segreteria in data 21 dicembre 2006

Il Direttore della Segreteria

(f.to Carlo Serra)