



Unione europea
Fondo sociale europeo



Regione Siciliana
Assessorato Regionale dell'Istruzione e
della Formazione Professionale



Fondo Sociale Europeo



SICILIA
FONDO SOCIALE EUROPEO
PROGRAMMA OPERATIVO 2007-2013

Convenzione tra Regione Siciliana (*Dipartimento Istruzione
e Formazione Professionale*) e FormezPA
POR FSE 2007 - 2013 - Regione Siciliana - Asse VII - Capacità Istituzionale
Progetto: AZIONI DI SISTEMA PER LA CAPACITÀ ISTITUZIONALE – Linea Comuni

Seminari di approfondimento tematico. Febbraio – marzo 2014
Palermo, Enna, Messina, Catania.

Patto di stabilità, disciplina delle entrate, nuovo sistema dei controlli interni e bilancio dei

Atti elusivi del Patto di Stabilità

Relatore: Giocchino Alessandro (magistrato Corte dei conti)



FormezPA

IL PATTO DI STABILITA'

**FORMAZIONE ED EFFETTI DEGLI ATTI
ELUSIVI**

Il concorso delle autonomie locali all'osservanza dei vincoli comunitari

Legge costituzionale 1/2012

- **All'articolo 97 della Costituzione**, al primo comma è premesso il seguente:
«Le pubbliche amministrazioni, in coerenza con l'ordinamento dell'Unione europea, assicurano l'equilibrio dei bilanci e la sostenibilità del debito pubblico».
- **L'art. 119** declina l'autonomia finanziaria degli enti locali “nel rispetto” dell'equilibrio dei relativi bilanci e del concorso all'osservanza dei vincoli economici e finanziari derivanti dall'Unione europea

Il concorso delle autonomie locali all'osservanza dei vincoli comunitari

È stato esplicitato un obbligo che si riteneva già immanente nel nostro ordinamento costituzionale.

- il Patto di stabilità interno costituisce, infatti, **diretta promanazione**, nell'ordinamento nazionale, del Patto di stabilità e di crescita, cui aderiscono gli Stati membri dell'Unione europea, allo scopo di introdurre un meccanismo di controllo delle rispettive politiche di bilancio. Il fondamento normativo è nell'art. 121 (art. 99 prima del Trattato di Lisbona) del Trattato sul Funzionamento dell'UE, in materia di politica economica coordinata tra i membri della Comunità, nonché nell'art. 126 (art. 104 prima del Trattato di Lisbona), che pone dei vincoli stringenti in riferimento al disavanzo pubblico dei singoli Stati, vincoli la cui cogenza è assicurata, sin dal Protocollo CE n. 20 del 1992, dalla previsione della particolare procedura di infrazione "per deficit eccessivo"
- Non può certo dubitarsi che **la finanza degli enti territoriali** sia **parte indefettibile della finanza pubblica nazionale allargata**, né, tantomeno, che sia presente nell'ordinamento un obbligo generale di tutte le Regioni di contribuire all'azione di risanamento della finanza pubblica (C. cost. 28 aprile 2011, n. 155; 24 luglio 2009, n. 237; 18 luglio 2008, n. 289; 6 giugno 2008, n. 190; 17 maggio 2007, n. 169; 16 marzo 2007, n. 82; 14 novembre 2005, n. 417; 13 gennaio 2004, n. 4).

LA REGOLA

Il saldo finanziario tra entrate finali e spese finali viene calcolato in termini di competenza mista ovvero attraverso la somma algebrica degli importi risultanti dalla differenza tra accertamenti ed impegni per la parte corrente e dalla differenza tra incassi e pagamenti per la parte in conto capitale, al netto delle entrate relative alla riscossione dei crediti e delle spese derivanti dalla concessione dei crediti.

(art. 31 legge 183/2011)

L'ELUSIONE

I contratti di servizio e gli altri atti posti in essere dagli enti locali che si configurano elusivi delle regole del patto di stabilità interno sono nulli.
(art. 31, comma 30).

L'accertamento, da parte delle Sezioni giurisdizionali regionali della Corte dei conti, che il rispetto del patto è stato artificialmente conseguito attraverso una non corretta imputazione delle entrate o delle uscite ai pertinenti capitoli di bilancio o altre forme elusive fa scaturire per gli amministratori che hanno posto in essere le condotte una sanzione pecuniaria fino a 10 volte l'indennità di carica e, per il responsabile del servizio economico finanziario, una sanzione fino a 3 mensilità di trattamento retributivo.

(art. 31, comma 31)

L'ELUSIONE.

Le verifiche della Corte dei conti.

Le sezioni regionali di controllo della Corte dei conti esaminano i bilanci preventivi e i rendiconti consuntivi degli enti locali ai sensi dell'articolo 1, commi 166 e seguenti, della legge 23 dicembre 2005, n. 266 per la verifica del Patto di stabilità interno, dell'osservanza del vincolo previsto in materia di indebitamento dall'articolo 119, sesto comma, della Costituzione, della sostenibilità dell'indebitamento, dell'assenza di irregolarità, suscettibili di pregiudicare, anche in prospettiva, gli equilibri economico-finanziari degli enti». (art. 148 bis, I comma, TUEL).

A tal fine «le sezioni regionali di controllo della Corte dei conti accertano altresì che i rendiconti degli enti locali tengano conto anche delle partecipazioni in società controllate e alle quali è affidata la gestione di servizi pubblici per la collettività locale e di servizi strumentali all'ente» (art. 148 bis, II comma, TUEL).

In particolare le verifiche della Corte dei conti dirette ad accertarne il rispetto possono estendersi all'esame della natura sostanziale delle entrate e delle spese escluse dai vincoli, in applicazione del principio generale di prevalenza della sostanza sulla forma.

Laddove, all'esito della verifica condotta dalla competente sezione regionale di controllo, siano accertati squilibri economico-finanziari, mancata copertura di spese, violazioni di norme per garantire la regolarità della gestione finanziaria o il mancato rispetto degli obiettivi posti dal patto di stabilità interno, l'ente interessato sarà tenuto ad adottare i provvedimenti correttivi nel termine di sessanta giorni dalla comunicazione del deposito della pronuncia di accertamento della sezione regionale di controllo ed a trasmetterli alla medesima sezione al fine di consentirne, nei successivi 30 giorni, la verifica sulla idoneità a rimuovere le irregolarità e a ripristinare gli equilibri di bilancio (articolo 148-bis, comma 3).

In caso di inerzia dell'ente locale o di accertata inidoneità dei provvedimenti correttivi, è preclusa l'attuazione dei programmi di spesa per i quali sia stata accertata la mancata copertura o l'insussistenza della relativa sostenibilità finanziaria (articolo 148-bis, comma 3).

L'ELUSIONE.

Le verifiche della Corte dei conti.

- L'art. 1 comma 168, abrogato, prevedeva in tale ambito (verifica delle misure correttive) che le Sezioni vigilassero non solo sull'adozione da parte dell'ente locale delle necessarie misure correttive, ma anche sul rispetto dei vincoli e delle limitazioni posti in caso di mancato rispetto delle regole del patto di stabilità interno. Tale fase, che si estende a tutte le sanzioni via via introdotte dal legislatore per la violazione di norme primarie di coordinamento della finanza pubblica (es, art. 76 comma 7 DL 112/2008, art. 1 comma 557 ter L. n. 296/2006, ecc.), benchè non espressamente richiamata nella nuova formulazione dell'art. 148 bis, **si ritiene connaturata alla fase di verifica**, di cui costituisce un naturale completamento.

(Corte costituzionale sent. n. 179/2007, giurisprudenza contabile consolidata, in tal senso da ultimo anche la circolare MEF n. 6/2014).

- Pertanto in sede di verifica delle misure correttive si verificherà che l'ente inadempiente abbia auto-applicato le sanzioni e quindi rispetti il limite agli impegni di parte corrente, rispetti il divieto di indebitamento e il divieto di assunzione di personale e che deliberi la riduzione delle indennità di funzione e dei gettoni di presenza per gli amministratori.
- A tal proposito occorre rammentare che l'autoapplicazione delle sanzioni opera anche nel corso dell'esercizio in cui vi sia chiara evidenza che, alla fine dell'esercizio stesso, il patto non sarà rispettato

LA FORMAZIONE DI ATTI ELUSIVI

- Una fattispecie può essere considerata elusiva delle regole poste dal patto di stabilità qualora, pur essendo poste in essere condotte legittime, pur tuttavia le stesse risultano intenzionalmente e strumentalmente finalizzate ad aggirare i vincoli di finanza pubblica.
- Risulta pertanto determinante l'individuazione della finalità economico amministrativa dei provvedimenti adottati. (Circolare MEF n.5/2013 e n. 6/2014)

Indagare la motivazione degli atti amministrativi e la concatenazione degli stessi in caso di collegamento negoziale.

LA FORMAZIONE DI ATTI ELUSIVI

Prevalenza della sostanza sulla forma.

Le deliberazioni della Corte dei conti hanno messo in luce, ad es., la necessità di evidenziare la funzione e la natura di ciascuna modalità utilizzata per far ricorso a risorse finanziarie esterne, al fine di verificarne l'effettiva conformità alle disposizioni di legge, precisando come possano avere natura di indebitamento anche attività contrattuali che presentano effetti economici analoghi ed equivalenti a quelli tipici riferiti al debito (cfr. Sezioni riunite in sede di controllo, Rapporto 2011 sul coordinamento della finanza pubblica, cap. III).

LA FORMAZIONE DI ATTI ELUSIVI

In altri termini si tratta di

indagare sulla base di indici oggettivi la finalità perseguita attraverso la formazione dell'atto o attraverso la preordinazione di una serie negoziale (c.d. collegamento negoziale) onde verificare se la causa dell'atto sia inquinata in maniera decisiva ossia vanificata da intenti elusivi.

In tali casi l'atto stesso è privo di giustificazione causale o esorbitante dai fini propri dello stesso.

Il principio è quello dell'ABUSO DEL DIRITTO secondo cui *nessuno può esercitare il proprio diritto in contrasto con lo scopo per il quale il diritto medesimo gli è stato riconosciuto*, principio che -benchè non espressamente formalizzato nel testo del codice civile- è ricavabile dalle norme codicistiche (principio di buona fede, divieto di atti emulativi, ecc.) e trova applicazione giurisprudenziale in ambito

- CIVILE (Cass. 10185/2009 in tema di rapporti obbligatori e doveri di buona fede)
- TRIBUTARIO (S.U. n. 30055/2008)
- COMUNITARIO (Corte di Giustizia 21 febbraio 2006, n. 255/02 *Halifax* in tema di artificiosa scomposizione di un'operazione economica al fine di usufruire di agevolazioni fiscali previste dall'ordinamento)
- CONTABILE (Corte costituzionale n. 303/2003 che richiama l'obbligo di conformarsi al principio di leale collaborazione tra Regioni e Stato al fine del contenimento del saldo complessivo dell'indebitamento netto)

LA FORMAZIONE DI ATTI ELUSIVI

ABUSO DEL DIRITTO

“Si ha abuso del diritto quando il titolare di un diritto soggettivo, pur in assenza di divieti formali, lo eserciti con modalità non necessarie ed irrispettose del dovere di correttezza e buona fede, causando un sproporzionato ed ingiustificato sacrificio della controparte contrattuale, ed al fine di conseguire risultati diversi ed ulteriori rispetto a quelli per i quali quei poteri o facoltà furono attribuiti” (Cass. Civ. 2009/20106).

“il divieto di abuso del diritto si traduce in un principio generale antielusivo, il quale preclude al contribuente il conseguimento di vantaggi fiscali ottenuti mediante l’uso distorto, pur se non contrastante con alcuna specifica disposizione, di strumenti giuridici idonei ad ottenere un’agevolazione o un risparmio d’imposta, in difetto di ragioni economicamente apprezzabili che giustificano l’operazione, diverse dalla mera aspettativa di quei benefici.” (Corte di Cassazione, Sezione Tributaria Civile, sentenza del 13 maggio 2009, n. 10981).

il concetto di abuso del diritto tributario è stato, di fatto, un **allargamento del concetto di elusione**, circoscritto (erroneamente) a fattispecie casistiche (art. 37-bis del Dpr 600/1973).

Nel diritto tributario la conseguenza è **l’inopponibilità all’amministrazione finanziaria** di tutti quegli atti realizzati al solo scopo di aggirare obblighi tributari ed ottenere vantaggi o riduzioni di imposte altrimenti insussistenti.

LA FORMAZIONE DI ATTI ELUSIVI

LE CATEGORIE di FATTISPECIE ELUSIONE CONSIDERATE DAL LEGISLATORE SONO DUE:

LA PRIMA può definirsi TIPICA e consiste nell'erronea imputazione di spese o entrate ai pertinenti capitoli di bilancio;
LA SECONDA è UNA CLAUSOLA GENERALE (altri atti elusivi) e rinvia a comportamenti non tipizzati che devono essere puntualmente valutati ed apprezzati:

1. Nel primo caso la spesa non viene mascherata bensì si utilizza un'imputazione contabile impropria e scorretto per farla sfuggire al rilevamento dei saldi utili.

Il comportamento elusivo altera la rappresentazione contabile dei fatti giuridici senza intaccarli.

SI NEUTRALIZZA LA SPESA CONTABILMENTE, APPOSTANDOLA IN SEZIONI DEL BILANCIO NON RILEVANTI AI FINI DEL PATTO.

2. Nel secondo caso l'ente interessato, in modo preordinato, realizzi un'operazione economica che, pur legittima in sé, sia idonea ad occultare il peso finanziario, che tuttavia finirà, sia pure indirettamente, per gravare sulle poste debitorie dell'ente. Il comportamento elusivo incide direttamente sull'atto giuridico o su una serie negoziale posta in essere in modo preordinato.

SI NEUTRALIZZA GIURIDICAMENTE IL PESO FINANZIARIO DI UN ATTO O DI UN'OPERAZIONE ALTRIMENTI RILEVANTE AI FINI DEI SALDI DEL PATTO DI STABILITA'

LA FORMAZIONE DI ATTI ELUSIVI

- In questa seconda ipotesi, quindi, a differenza che nel caso della non corretta imputazione, è proprio l'esistenza della spesa che viene mascherata. Ciò tramite un comportamento contrario a buona fede, in quanto l'ente, anziché scegliere lo strumento negoziale ritenuto maggiormente soddisfacente per il pubblico interesse, e, di conseguenza, rimanere assoggettato alla relativa disciplina contabile, costruisce l'operazione nel modo che ritiene maggiormente opportuno in relazione alla normativa finanziaria ritenuta più vantaggiosa.

FATTISPECIE ELUSIVE:

Utilizzo improprio dei servizi conto terzi

- Erronea imputazione di entrate e di spese
- L'utilizzo improprio dei servizi conto terzi (o "partite di giro")

Le entrate e le spese per servizi per conto terzi sono collocate, in base al d.P.R. n. 194/1996, rispettivamente al Titolo VI e al Titolo IV del bilancio.

La cosiddetta "gestione per conto terzi" comprende transazioni destinate a rappresentare contemporaneamente un debito ed un credito e dunque si presuppone che dall'origine essa presenti una situazione di equilibrio.

Per questo motivo le cosiddette "partite di giro" godono di una disciplina particolare che va in deroga al principio autorizzatorio del bilancio. Le previsioni di spesa non costituiscono un vincolo e gli impegni possono essere assunti anche oltre lo stanziamento, senza una preventiva variazione di bilancio (principio contabile n. 2.2).

Segue: Principio di tassatività

- Dato il loro carattere figurativo del tutto estraneo alla gestione propria dell'ente, le entrate e le spese da servizi conto terzi devono essere limitate a quelle strettamente previste dall'ordinamento finanziario e contabile (principio di tassatività), ovvero:
- le ritenute erariali, ad esempio le ritenute d'acconto Irpef, ed il loro riversamento nella tesoreria dello Stato;
- le ritenute effettuate al personale ed ai collaboratori di tipo previdenziale, assistenziale o per conto di terzi, come ad esempio le ritenute sindacali o le cessioni dello stipendio, ed il loro riversamento agli enti previdenziali, assistenziali, ecc.;
- i depositi cauzionali, ad esempio su locazioni di immobili, sia quelli a favore dell'ente sia quelli che l'ente deve versare ad altri soggetti;
- il rimborso dei fondi economici anticipati all'economista;
- i depositi e la loro restituzione per spese contrattuali;
- le entrate e le spese per servizi effettuati per conto di terzi, come ad esempio le elezioni europee, politiche, regionali o provinciali e le consultazioni referendarie non locali, se attivate dai Comuni (*contra* quest'ultima fattispecie il principio contabile di cui all'all. 2 D.P.C.M. 28.12.2011)

Segue: i presupposti per l'imputazione ai servizi conto terzi

Con un indirizzo univoco e consolidato della Corte dei conti definisce i presupposti perché si possa imputare le somme alla gestione per conto terzi:

- 1) **l'assoluta estraneità dell'ente locale all'interesse correlato con l'entrata o con la spesa.** In altri termini, l'ente deve agire non per il conseguimento dei propri fini istituzionali ma come soggetto la cui attività è mero strumento di realizzazione degli interessi di altro soggetto, sicché la gestione svolta dall'ente locale risulta completamente inidonea a produrre modificazioni nell'ambito finanziario e patrimoniale dell'ente stesso. Da questo punto di vista, i servizi per conto di terzi comprendono le transazioni poste in essere per conto di altri soggetti in assenza di qualsiasi discrezionalità e autonomia decisionale da parte dell'ente, quali quelle effettuate come sostituto di imposta. L'autonomia decisionale sussiste quando l'ente concorre alla definizione di almeno uno dei seguenti elementi della transazione: i) ammontare; ii) tempi; iii) destinatari della spesa;
- 2) **la contestualità dell'entrata e dell'uscita, ovvero la connessione automatica** tra riscossione e pagamento o tra pagamento e riscossione. Deve quindi trattarsi di entrate che per il solo fatto dell'avvenuta riscossione fanno sorgere automaticamente per l'ente locale l'impegno a pagare ad un determinato creditore immediatamente la stessa somma riscossa; e analogamente deve trattarsi di spese che per il solo fatto dell'avvenuto pagamento fanno sorgere nell'ente il diritto ad ottenere il rimborso immediato della stessa somma da un determinato debitore; concretamente al pagamento (effettuato dall'ente) corrisponde un credito dell'ente stesso, di pari importo ed esigibile senza alcuna condizione

(ex plurimis Corte dei conti sez. di controllo per la Regione siciliana n. 299/2012/PRSP)

Cfr. ora l'all. 2 del DPCM 28.12.2011)

Segue: imputazioni improprie

Esempi di prassi scorrette di utilizzo dei servizi c/terzi:

- I pagamenti relativi alla realizzazione di opere pubbliche finanziate, anche integralmente, da contributi in conto capitale ricevuti da parte di altri enti pubblici. In relazione a quest'ultima fattispecie, si segnala che il contributo in conto capitale ricevuto da parte dello Stato, della regione o da altro ente pubblico va contabilizzato al Titolo IV dell'entrata, mentre le relative spese vanno contabilizzate al Titolo II della spesa, così come vanno contabilizzati ai medesimi Titoli le riscossioni ed i pagamenti effettuati. (Ragioneria Generale dello Stato, circolare n. 5/2013 e n. 6/2014).
- L'utilizzo come *conto intermedio* con successiva compensazione amministrativa ai pertinenti capitoli di bilancio, neppure per anticipare i pagamenti "per cassa" in attesa dell'erogazione del soggetto finanziatore;
- per c.d. anticipazioni per conto dell'ATO (corrispettivi per il servizio rifiuti o il conferimento in discarica alle società che gestiscono il servizio)
- la competenze tecniche relative a lavori pubblici finanziate, anche integralmente, da contributi in conto capitale ricevuti da parte di altri enti pubblici
- per pagare lavori vari di somma urgenza (tra cui la messa in sicurezza di manufatti demaniale, anticipazioni per liquidazione oneri tecnici), ecc.;
- contributi per funzioni comunali, e per il personale precario,
- proventi da oneri di urbanizzazione,
- entrate in attesa di regolarizzazione.
- anticipazioni di somme per utenze elettriche a favore del gestore del servizio idrico
- somme incassate o pagate a titolo di IVA (Corte dei conti Piemonte, delibera n. 123/2012);
- le spese sostenute per gli uffici giudiziari, il giudice di pace, ecc.;
- le spese sostenute in qualità di ente capofila, qualora vi sia autonomia decisionale (Corte dei conti Puglia, delibera n. 140/2010);
- il pagamento di somme dovute in base a fidejussione rilasciata a favore di società partecipata (Corte dei conti Toscana, delibera n. 97/2010);

Segue: imputazioni improprie

- l'irregolare prassi di utilizzare i capitoli relativi ai servizi per conto terzi **come “conto intermedio”**, consistente nell'imputazione provvisoria alle partite di giro degli incassi e dei pagamenti in attesa di regolarizzazione e nella loro successiva registrazione definitiva nel bilancio dell'esercizio successivo, tramite la c.d. compensazione amministrativa ai pertinenti capitoli di bilancio: in tale ipotesi, infatti, oltre alla violazione del citato principio di tassatività e del principio di veridicità del bilancio, viene a determinarsi un'irregolare duplicazione delle movimentazioni contabili agli ordinari capitoli di bilancio.
- la ricezione di contributi a fine anno, oltre il termine di assestamento generale, non costituisce causa giustificativa. Tale circostanza, infatti, può incidere sul momento dell'accertamento dell'entrata, ma non su quello dello stanziamento in bilancio, che dovrebbe sussistere – per ragioni di coerenza tra strumenti di programmazione economico finanziaria – già dal momento del necessario inserimento dell'opera nel programma triennale dei lavori pubblici. (Cfr. anche principio contabile n. 5.59, secondo cui i contributi pervenuti oltre il termine massimo per effettuare le variazioni di bilancio e che, pertanto, hanno contribuito alla determinazione del risultato di amministrazione confluiscono nei fondi vincolati del risultato di amministrazione).

Segue: grave criticità

le anomalie rilevate nella gestione per conto terzi rappresentano uno dei tre indicatori previsti dall'articolo 5 del d.Lgs. n. 149/2011 che può fare scattare le verifiche da parte del Ministero dell'economia e delle finanze sulla regolarità della gestione amministrativo-contabile dell'ente. Tali anomalie sono desunte direttamente dalle rilevazioni del SIOPE, qualora si rilevi una incidenza delle partite di giro superiore a determinate percentuali rispetto all'ammontare delle spese correnti.

(Cfr. ora l'**art. 148, Il comma, TUEL**, come modificato dal d.l. 174/2012)

Fattispecie elusive

IPOSTESI GENERALI

Come si è detto, l'elusione del patto può avvenire in vario modo. Tra le ipotesi più diffuse e semplici ricorrono:

- l'evidente **sovrastima delle entrate correnti** ovvero il mancato rispetto delle regole poste dall'art.179 TUEL ai fini dell'accertamento delle entrate può servire ad eludere le regole del patto.
- la **posticipazione delle spese** ad un esercizio finanziario successivo, ovvero generando **debiti fuori bilancio** (oneri straordinari della gestione corrente) in violazione dell'obbligo giuridico di provvedere alla contabilizzazione delle spese di cui si è a conoscenza entro il termine dell'esercizio di riferimento.

Fattispecie elusive

DEBITI, Elusione.

1. Trasferisco il debito da un esercizio a un altro.
2. Trasferisco il debito dal bilancio dell'ente a un altro bilancio

A tal ultimo proposito in materia di debiti (occultamento o traslazione degli stessi dal bilancio dell'ente all'esterno) si rammentano, tra le ipotesi elusive più specifiche, la costituzione di un acollo di un debito dell'ente a carico di una azienda speciale (C.Conti, sez. Emilia-Romagna del. n. 5/2012) ovvero eventuali accordi con intermediari finanziari per la cessione dei crediti vantati nei confronti dell'ente ((C.Conti, sez. Emilia-Romagna del. n. 5/2012).

2. Fattispecie elusive: d.f.b. e passività latenti

I debiti se riferiti a spese non impreviste di cui l'ente era a conoscenza nell'esercizio di riferimento hanno l'effetto di eludere le regole del patto.

- La formazione di tali passività costituisce di regola il risultato di una sottostimata previsione delle spese dell'ente, imputabile, per lo più, ad una **inadeguata programmazione finanziaria**.
- Si comprende pertanto come dal riconoscimento dei debiti fuori bilancio, consentito nelle forme e nei modi previsti dall'art. 194 del TUEL, specie se reiterato nel tempo e per elevati importi, possa derivare un'alterazione degli equilibri di bilancio ogni qualvolta che per effetto di tali passività le esigenze di spesa dell'ente si rivelino superiori rispetto ai finanziamenti stanziati, con la conseguente necessità di dover reperire ulteriori mezzi di copertura.
- La descritta prassi è assolutamente contraria a basilari principi di salvaguardia degli equilibri di bilancio: a causa dell'esiguità degli stanziamenti, inidonei a far fronte a spese obbligatorie ed improcrastinabili, le esigenze di spesa vengono ugualmente soddisfatte in violazione delle regole giuscontabili, trasformando il debito fuori bilancio, da evento straordinario ad ordinaria modalità di gestione della spesa.
- Quella prevista dall'art. 194 del TUEL deve ritenersi, del resto, una procedura di carattere eccezionale giustificata dalla necessità di riportare nel bilancio passività latenti, che tuttavia non esonera l'ente dal compiere una programmazione delle entrate e delle spese nel rispetto dei principi e delle regole contabili che disciplinano la formazione del bilancio.
- **I responsabili dei servizi** hanno l'obbligo di effettuare periodiche ricognizioni (art. 193 del TUEL) ai fini di un controllo concomitante e costante della situazione gestionale, teso alla tempestiva segnalazione delle passività all'organo consiliare. (cfr. principio contabile 2.95 *infra*)
- Per l'**organo consiliare**, una volta accertata la sussistenza dei presupposti di cui all'art. 194 del TUEL, il riconoscimento della legittimità costituisce atto dovuto e vincolato (principio contabile 2.96), da espletare senza indugio, al fine di evitare indebito aggravio di spesa per maturazione di oneri accessori (interessi moratori, spese legali, ecc.).

D.f.b.

- Al fine di garantire la necessaria tempestività nell'adozione dei provvedimenti necessari di riequilibrio e copertura dei debiti fuori bilancio l'ufficio competente deve operare un controllo concomitante e costante della situazione gestionale, non limitandosi a operare alle scadenze previste dall' art. 193 del TUEL, che costituisce momento di controllo obbligatorio da garantire in ogni caso indipendentemente dal verificarsi di situazioni di disequilibrio o di formazione di debiti fuori bilancio.

(pr cont. 2.95)

Fattispecie elusive: d.f.b. (incarichi legali)

“...ferma restando la necessità del rispetto delle regole per il conferimento dell’incarico (determina a contrarre, stipula del contratto, ecc.), in osservanza dei principi di prudenza, buona amministrazione, sana gestione finanziaria l’Ente, nel caso di conferimento di incarico legale, ha il dovere di acquisire dall’avvocato un preventivo di massima che si avvicini il più possibile alla spesa che sarà definitivamente sostenuta, ciò al fine di **quantificare correttamente l’impegno di spesa necessario e predisporre adeguata copertura finanziaria**. Ciò pur in presenza di variabili, connaturali al tipo di incarico in esame, che possono determinare incertezza sulla quantificazione dell’impegno finanziario **al momento dell’ordinazione della prestazione** ai sensi dell’art. 191 TUEL (lunghezza del giudizio, esito dello stesso, ecc.). In tal modo si realizza una corretta imputazione di bilancio, se pur non precisa nel suo ammontare definitivo, e si salvaguarda la sana e prudente gestione finanziaria. Inoltre si consente all’Ente, ad all’organo Consiliare, di valutare correttamente l’utilità ed il vantaggio della prestazione professionale. Diversamente qualora la previsione iniziale ed il relativo impegno siano non veritieri in quanto la spesa preventivata si discosta in modo sensibile dalla spesa effettivamente sostenuta (senza che ricorrano magari situazioni eccezionali ed imprevedibili), si crea un vulnus alla sana e prudente gestione finanziaria in quanto, di fatto, la spesa per l’incarico legale si sottrae alle ordinarie procedure di spesa determinando (o potendo determinare) squilibri finanziari. In tale circostanza è doveroso, rectius, obbligatorio ricorrere alla procedura di riconoscimento di debito fuori bilancio al fine di ricondurre la spesa in esame all’interno della gestione di bilancio individuando le risorse necessarie alla copertura finanziaria, valutando l’utilità della prestazione (**lo scostamento significativo tra impegno iniziale e spesa definitiva può anche essere sintomatico di un non corretto ricorso all’incarico legale**)”. (Corte dei conti, sez. Liguria, n. 55 dell’11 giugno 2013)

Fattispecie elusive: l'uso improprio dello strumento societario

In generale l'utilizzo dello strumento societario soprattutto ove non sia adeguatamente motivato può rilevarsi un *commodus discessus* rispetto al vincolo di finanza pubblica: talune spese, aventi rilevanza ai fini del rispetto dei vincoli del patto, vengono poste all'esterno del bilancio dell'ente e trovano evidenza nel bilancio di società partecipate create con l'evidente fine di aggirare i predetti vincoli di finanza pubblica.

Pertanto le Sezioni Riunite della Corte dei Conti in sede nomofilattica (del. n. 49/2011), ***“laddove si ritenga che l'intermediazione attraverso una società totalmente partecipata sia stata surrettiziamente effettuata per sottrarre l'ente al rispetto dei vincoli di finanza pubblica, gli effetti dovranno essere in sostanza riconducibili alla responsabilità finanziaria e patrimoniale del Comune”***.

Ciò può avvenire, ad esempio,

- con la sottostima dei contratti di servizio che regolano i rapporti con i predetti soggetti
- con l'utilizzo improprio di concessioni e riscossioni di crediti
- attraverso alienazioni immobiliari infragruppo,
- realizzazione di opere pubbliche da parte della società per conto del Comune.

“Il principio fondamentale da cui muove il complesso della costruzione interpretativa è rappresentato dalla necessità che l'esternalizzazione (...) costituisca una scelta gestionale, subordinata alla preventiva valutazione del rapporto costi-benefici, in termini di miglioramento dell'efficienza, efficacia ed economicità, priva di qualsivoglia risvolto elusivo” (Corte dei conti Lombardia, n. 7/2012).

Fattispecie elusive: le operazioni immobiliari.

Vengono altresì in rilievo quelle operazioni aventi ad oggetto i **beni immobiliari** con le quali si reperiscono risorse finanziarie senza giungere ad una effettiva vendita del patrimonio (vendita con patto di riscatto, sale and lease back).

In talune fattispecie esaminate dalle sezioni della Corte dei conti si accosta l'operazione di alienazione immobiliare e l'uso strumentale dello schermo societario per raggiungere effetti elusivi del Patto.

Si rammenta che in base ai principi contabili europei, SEC 95, se l'acquisto da parte di un soggetto pubblico, non appartenente alle pubbliche amministrazioni, di un cespite ceduto da una Pubblica amministrazione, che controlla tale soggetto, avviene con finanziamento della predetta pubblica amministrazione, non dà luogo ad una vendita ma solo ad una cessione patrimoniale.

Esempio di fattispecie elusiva.

(Corte dei conti, sez. Lombardia, n. 459/2011, 531/2011 e 405/2012)

In linea di principio destano perplessità, ai fini della corretta contabilizzazione tra le poste rilevanti ai fini del patto e quale comportamento improntato ai principi di sana gestione, le **cessioni a titolo oneroso di patrimonio comunale ad organismi partecipati**, laddove questi ultimi (magari privi di sufficienti risorse proprie) debbano poi indebitarsi per reperire le relative fonti di finanziamento. Ulteriori elementi di perplessità si aggiungono qualora l'ente stesso dovesse farsi garante (fideiussione lettera di patronage, ecc.) del mutuo assunto dalla società o addirittura provveda a pagare le rate del mutuo contratto dalla società, sotto forma di erogazione di contributo in favore della partecipata.

Tale ipotesi configura un improprio collegamento negoziale tra il contratto di vendita del patrimonio comunale all'organismo partecipato (di per sé legittimo) ed il negozio di mutuo (attraverso cui la società paga all'ente locale il prezzo di acquisto del bene).

Il Comune consegue così, in virtù della complessiva operazione trilaterale, una forma di finanziamento non classificabile (formalmente) come indebitamento in capo a se stesso, realizzando un duplice effetto elusivo sotto il profilo contabile. Attraverso lo schermo dell'organismo partecipato, da un lato, consegue un'entrata rilevante ai fini del rispetto del patto di stabilità e, dall'altro, finisce per "ribaltare" il proprio indebitamento sull'organismo partecipato.

La differente contabilizzazione del mutuo e della vendita con patto di riscatto.

Sul piano contabile sono evidenti le differenze fra l'assunzione e successivo ammortamento di un mutuo e la vendita con patto di riscatto.

Nel caso del **mutuo**, infatti, il Comune procederà come segue:

- Iscrizione dell'entrata al Titolo V ("entrate derivanti da accensioni di prestiti"), non rilevante ai fini del conseguimento del patto di stabilità;
- Iscrizione dell'uscita per il rimborso del finanziamento:
 - parte capitale al Titolo III ("spese per rimborso di prestiti"), non rilevante ai fini del conseguimento del patto di stabilità;
 - interessi e altri oneri al Titolo I ("spese correnti"), rilevanti ai fini del patto.

Nel caso della **vendita con patto di riscatto**, invece, si dovrà procedere come segue:

- Iscrizione del corrispettivo al Titolo IV ("entrate da alienazioni, trasferimenti di capitale e riscossione di crediti"), rilevante ai fini del patto;
- Iscrizione dell'eventuale prezzo di riscatto al Titolo II ("spese in conto capitale"), posto che si tratta della spesa per l'acquisto di un bene a utilità pluriennale, rilevante ai fini del patto quale spesa in conto capitale (con eventuali oneri accessori al Titolo I, "spese correnti", sempre rilevanti ai fini del patto).

Come visibile, pur conseguendo il Comune un risultato analogo sul piano economico finanziario (un'entrata destinata a spesa d'investimento), differenti sono le modalità di rappresentazione a bilancio e, di conseguenza, gli effetti rilevanti ai fini del patto di stabilità.

Nel secondo caso, infatti, **si percepisce immediatamente un'entrata rilevante ai fini del conseguimento dei relativi obiettivi, con immediato beneficio per il bilancio d'esercizio (e non applicazione di sanzioni per il mancato rispetto in quello successivo)**. Simmetricamente, nel caso in cui l'ente dovesse optare per il riscatto, il relativo onere impatterà sul bilancio dell'esercizio in cui viene esercitato (e sul relativo obiettivo ai fini del patto) e, nel caso di pagamento rateale, sul bilancio degli esercizi per i quali si è convenuta la dilazione.

Fattispecie elusive: Sale and lease back.

Corte dei conti sez. Veneto delibera n. 87/2010 e sez. Lombardia n. 953/2010

Operazione finalizzata alla vendita di beni, mobili ed immobili, di proprietà dell'ente ad una società di leasing che ne paga il prezzo. Detta società acquisisce la titolarità del bene, lasciandolo però nella disponibilità dell'ente verso il pagamento di canone di leasing, con la previsione in via generale di una clausola di riacquisto del bene alla scadenza del contratto.

- Fin dagli esordi, il contratto di “sale and lease back” si è dovuto confrontare con il divieto del patto commissorio e segnatamente con la tendenza ormai invalsa presso la giurisprudenza di diritto civile ad estendere l'ambito di applicazione dell'art. 2744 cod. civ. e ad evidenziare la marcata possibilità di un uso fraudolento della particolare modalità negoziale.
- Proprio per la sua spiccata **vocazione di (auto) finanziamento** si è lungamente ritenuto, nel quadro di una valutazione unitaria della fattispecie, che il prezzo corrisposto dal *lessor* (acquirente del bene da concedere in locazione) altro non sia che **la dazione di una somma mutuata da restituire mediante versamenti rateali (i canoni)** e che la proprietà formale in capo al primo fosse in realtà una garanzia reale atipica destinata a svuotare l'effetto traslativo, che si sarebbe consolidato nel caso di mancato esercizio dell'opzione di riacquisto e/o di inadempimento del *lessee* (l'utilizzatore già proprietario).
- Così, è stato ritenuto (Sent. n. 13580 Corte di Cassazione Sez. III Civ., del 21 luglio 2004) l'intento elusivo del divieto di patto commissorio in presenza di determinate circostanze fattuali (difficoltà economica del soggetto alienante e sproporzione tra il valore del bene trasferito ed il corrispettivo versato). Per il sale and lease back valgono, pertanto, i medesimi rilievi relativi alla vendita con patto di riscatto e in ordine alla possibile strumentalità dell'operazione per acquisire immediatamente risorse finanziarie utili a migliorare i saldi di bilancio (entrate da alienazioni immobiliari) altrimenti rilevabili come indebitamento.

Esempio di fattispecie elusiva.

è stato ritenuto elusivo del patto di stabilità interno la realizzazione da parte di una unione di comuni di una piscina finanziata con mutuo contratto con la Cassa DD.PP., di cui il comune si fa garante e per il quale lo stesso comune si impegna a rimborsare le relative rate all'Unione. Gli accordi convenzionali prevedevano che dopo la messa in funzione la piscina venga acquisita al patrimonio comunale.

Secondo la Corte infatti *“l’operazione di indebitamento, per quanto formalmente posta in essere dall’Unione, sostanzialmente va ad incidere sul Comune istante, il quale da un lato garantisce il mutuo, dall’altro si obbliga a rimborsare all’Unione le intere rate di ammortamento. Trattasi peraltro di un mutuo contratto per un’opera di cui è prevista l’acquisizione nel patrimonio del Comune istante e la cui gestione è dello stesso Ente (sia pure con un contributo forfettario da parte dell’Unione a fronte di un’utilizzazione garantita a parità di condizioni a tutti cittadini dell’Unione stessa.”*

(Corte dei conti, sez. Piemonte, del. n. 114/2011)

Fattispecie elusive: il partenariato pubblico privato (PPP).

- Si tratta di strumenti innovativi di reperimento delle risorse finanziarie per realizzare opere pubbliche (project financing, leasing immobiliare, contratto di disponibilità, ecc.) e trarre benefici ulteriori in termini finanziari (dilazionare nel tempo le uscite finanziarie) e tecnico-contrattuali (integrità dell'immobile, servizi accessori connessi all'infrastruttura, manutenzione, ecc.).
- In questi casi occorre analizzare attentamente la complessa operazione e l'assetto contrattuale degli oneri e dei rapporti pubblico-privato per potere apprezzare se ed in che termini il peso finanziario possa effettivamente reputarsi traslato al soggetto privato e non invece sostanzialmente sostenuto dal soggetto pubblico.
- In altri termini quando la spesa inerente all'infrastruttura (c.d. *asset*) realizzata mediante tale operazione possa essere considerata fuori dal bilancio dell'ente (***off balance***) e quindi dal debito pubblico o, al contrario, vada considerata nel bilancio dell'ente (***on balance***) e quindi incida sul debito e sul patto?

Fattispecie elusive: il partenariato pubblico privato (PPP).

- Decisione Eurostat dell'11 febbraio 2004, che individua i metodi di contabilizzazione del PPP assumendo come criterio dirimente quello dell'allocazione del "rischio" legato all'operazione.
- Affinché l'operazione sia considerata off-balance è necessario che vi sia un effettivo trasferimento sul privato di almeno due dei seguenti rischi connessi all'operazione:
 - a) **il rischio di costruzione dell'opera**, intendendosi per tale sia il rischio che sopporta l'appaltatore in ordine ai vari eventi che possono interessare tale fase, quale il ritardo nei tempi di consegna; il mancato rispetto degli standard di progetto; l'aumento dei costi; gli inconvenienti tecnici nell'opera; il mancato completamento dell'opera; le esternalità negative (compreso il rischio ambientale) che comportano il pagamento di indennizzi a terzi e sia il fatto di essere pagato solo alla effettiva realizzazione dell'opera;
 - b) **alternativamente**: i) **il rischio di domanda** (cioè il rischio riferito all'utilizzo dell'opera da parte dell'utenza finale quando la variabilità non dipende dalla qualità del servizio erogato); ii) **il rischio di disponibilità** legato alla fase operativa ed in particolare alla capacità del privato di erogare le prestazioni contrattuali pattuite sulla base dei volumi e degli standard di qualità concordati con diritto del soggetto pubblico di ridurre i compensi in caso di mancato raggiungimento dei parametri prestabiliti.

Fattispecie elusive: il partenariato pubblico privato (PPP).

- **RISCHIO DI COSTRUZIONE:** In genere è assunto dal privato. Ma nel caso in cui l'assetto contrattuale dell'operazione sia tale da prevedere che l'ente paghi il corrispettivo contrattuale indipendentemente dalla verifica dello stato di avanzamento effettivo della realizzazione dell'infrastruttura o ripiani ogni costo aggiuntivo emerso, quale ne sia la causa, sarà evidente l'assunzione del rischio di costruzione da parte del soggetto pubblico.
- **RISCHIO DI DOMANDA:** si considera assunto dal soggetto privato nel caso in cui i pagamenti pubblici sono correlati all'effettiva quantità domandata per quel servizio dall'utenza. Il rischio di domanda, viceversa, si considera allocato al soggetto pubblico nel caso di pagamenti garantiti anche per prestazioni non erogate. In altre parole si presume che il soggetto pubblico assuma il rischio domanda laddove sia obbligato ad assicurare un determinato livello di pagamenti al partner privato indipendentemente dall'effettivo livello di domanda espressa dall'utente finale, rendendo così irrilevanti le fluttuazioni del livello di domanda rispetto alla redditività dell'operazione per il privato (*Presidenza del Consiglio dei Ministri – Circolare del 27 marzo 2009: Criteri per la comunicazione di informazioni relative al partenariato pubblico-privato*)
- **RISCHIO DI DISPONIBILITA':** Affinché il rischio sia effettivamente trasferito sul privato è necessario che i pagamenti pubblici siano correlati all'effettivo grado di disponibilità da questi fornito, al loro volume e secondo la qualità predeterminata, in applicazione del principio del *take-and-pay*. Ad esempio, l'applicazione di un sistema di pagamenti da parte dell'Ente pubblico che preveda la riduzione dei pagamenti nel caso di prestazioni insufficienti con l'applicazione di opportune penali, è efficace al fine del trasferimento del rischio di disponibilità. Viceversa, pagamenti regolari sotto forma di canoni invariabili non parametrati all'effettivo volume dei servizi prestati non consentono una effettiva assunzione di rischio da parte del partner privato

(Corte conti, sez. Puglia, delibera n. 66/2012)

Fattispecie elusive: il partenariato pubblico privato (PPP).

ALTRI CRITERI AGGIUNTIVI PER LA INDIVIDUAZIONE DELL'ASSUNZIONE DEI RISCHI E DELLA CORRETTA QUALIFICAZIONE DI UN'OPERAZIONE DI P.P.P.

- la concessione di finanziamenti pubblici, compresi quelli “in natura” (partecipazione al capitale sociale, conferimento di capitale di debito o contributi diretti in conto capitale). Quando il costo dell'investimento, anche in corso d'opera, è prevalentemente coperto dall'amministrazione (con una delle suddette forme) questo indica che il settore pubblico assume la maggior parte dei rischi.
- l'eventuale esistenza di garanzie fornite dalla pubblica Amministrazione sul finanziamento volte ad assicurare una integrale copertura del debito o un rendimento certo del capitale investito dal soggetto privato. Se le garanzie congiuntamente coprono oltre il 50% del costo dell'opera il rischio grava sul soggetto pubblico;
- c) l'esistenza di clausole relative alla rescissione del contratto di PPP che prevedano il pagamento di un indennizzo da parte dell'Amministrazione;
- d) l'allocazione finale degli *assets* alla luce delle clausole di fine contratto. L'operazione andrà contabilizzata in bilancio come indebitamento nel caso in cui: 1) si concordi un prezzo fisso che l'amministrazione dovrà pagare alla scadenza del contratto e che non rispecchi il valore di mercato dell'*asset*; 2) sia previsto un prezzo di riscatto più alto del valore economico atteso; 3) sia previsto un prezzo più basso del valore economico atteso perché l'amministrazione ha già pagato in precedenza per l'acquisizione dell'*asset*.

Fattispecie elusive: il partenariato pubblico privato (PPP).

Operazione On Balance  Contabilizzazione con il **Metodo finanziario (come un MUTUO):**

- In assenza del trasferimento dei rischi sul privato, l'operazione rientra nella piena disponibilità e rischio per l'ente pubblico ed il relativo costo deve gravare sulla finanza pubblica in termini di indebitamento e di deficit, ricorrendo alla contabilizzazione attraverso il cosiddetto metodo finanziario.
- Tale sistema prevede, **al momento del collaudo**, l'iscrizione del bene nell'attivo patrimoniale al valore del costo sostenuto dai privati e contestualmente **l'accensione di un debito "figurativo" al titolo V dell'entrata** di pari importo. I canoni pagati periodicamente sono considerati alla stregua di rate di ammortamento del mutuo e quindi contabilizzate al Titolo III spesa per la quota corrispondente al capitale rimborsato ed al Titolo I spesa (Int. 06 interessi passivi) per la quota parte del canone corrispondente agli interessi.
- Inoltre, se l'operazione è qualificabile come indebitamento la possibilità di effettuarla è preclusa agli enti che non hanno rispettato il patto di stabilità interno nell'anno precedente (stante il divieto di contrarre debito) ovvero che hanno una incidenza di interessi passivi sulle entrate correnti superiore ai limiti previsti dall'articolo 204 del Tuel
- Il metodo di contabilizzazione finanziario è previsto dal d.lgs 118/2011 (cfr. principio contabile 3.25 del DPCM 28.12.2011)

Il partenariato pubblico privato (PPP). Leasing immobiliare in costruendo

Applicazioni pratiche: Il LEASING IMMOBILIARE IN COSTRUIENDO

-Corte dei conti SS.RR. , del. 49/2011 si è occupata del leasing, individuando le condizioni del ricorso a tale strumento e della corretta qualificazione (*on-off balance*) dell'operazione ai fini dell'indebitamento e del rispetto del Patto

-Il leasing è “operazioni di locazione di beni mobili ed immobili , acquistati o fatti costruire dal locatore, su scelta ed indicazione del conduttore, che ne assume tutti i rischi, e con facoltà di quest'ultimo di divenire proprietario dei beni locati al termine della locazione, dietro versamento di un prezzo prestabilito” (art. 17, co. 2, l. 183/1976)

-La possibilità di utilizzare tale strumento come forma di realizzazione di opere pubbliche trova riscontro nella legge 296/2006 (art. 1, co. 907-913)

Il contratto ha causa mista, di scambio e di finanziamento, l'ente pubblico (utilizzatore del bene) demanda a un soggetto terzo la realizzazione di un'opera, che l'ente utilizzerà dietro pagamento di un canone che in parte remunera la locazione del bene in parte la restituzione del finanziamento, al termine deve essere prevista la possibilità di riscatto del bene.

Ove, invece, sia previsto l'obbligo di riscatto si altera lo schema causale dell'operazione che diviene a tutti gli effetti un contratto di finanziamento innominato (INDEBITAMENTO_ON BALANCE)

Il terreno su cui viene realizzata l'opera deve essere nella disponibilità del privato, ab origine ovvero mediante acquisizione o procedura espropriativa. L'ente pubblico può concedere in diritto di superficie un proprio terreno per la realizzazione dell'opera, a condizione che la durata dello stesso sia di gran lunga superiore a quella del contratto di leasing.

Il contratto di disponibilità.

Analoghe conclusioni valgono per il contratto di disponibilità (art. 44 d.l. 1/2012 che ha introdotto il comma 15 bis all'art.3 del Codice dei contratti pubblici) che se correttamente inteso si considera *off balance* Corte dei conti sez. Emilia Romagna n. 432/2012

Contratto mediante il quale sono affidate, a rischio e a spesa dell'affidatario, la costruzione e la messa a disposizione (intesa quale onere di garantire la fruibilità, la fruibilità e la risoluzione di vizi anche sopravvenuti) a favore dell'amministrazione aggiudicatrice di un'opera di proprietà privata destinata a servizio pubblico a fronte di un corrispettivo che consta di tre componenti.

1. Per la disponibilità dell'opera (da ridurre in caso di ridotta utilizzazione)
2. Eventuale contributo in corso d'opera (non superiore al 50% del costo di costruzione (coerentemente con i suggerimenti del nuovo SEC 95, criterio del "*majority of financing*" ai fini della contabilizzazione on balance)
3. Eventuale prezzo di trasferimento

Il contratto di disponibilità.

La somma impegnata per il canone di disponibilità deve essere iscritta al titolo I (spese correnti), int. 4 (utilizzo beni di terzi).

Il contributo di costruzione e il prezzo di trasferimento si iscrivono tra le spese in conto capitale.

Essi incidono sui saldi del patto limitatamente all'importo delle rate annuale.

L'asset resta invece *off balance*, a condizione che il regolamento contrattuale dell'operazione sia rispettosa delle condizioni prima richiamate, atte a fare in modo che il rischio gravi principalmente sul soggetto privato e non su quello pubblico.

Ove ciò dovesse accadere la contabilizzazione torna ad essere quella di un'operazione di indebitamento, al di là del nomen iuris "contratto di disponibilità" utilizzato.

Giurisprudenza contabile

Le Sezioni Riunite della Corte dei Conti (delibera 6/2013) hanno annullato la delibera 167/2013/PRSP della Sezione di controllo per la regione Veneto, ritenendo che il comportamento elusivo del patto richieda l'ottenimento di un vantaggio indebito e l'intenzionalità del conseguimento di siffatti vantaggi.

Si ritiene che la mera costituzione di una società con la concessione di credito in favore della stessa di per sé non costituisce comportamento elusivo delle norme sul rispetto del patto.

Si ritiene che l'intenzionalità di aggirare le norme imperative non si potrebbe evincere dal dibattito consiliare e neppure dalla circostanza che la società creata solo pochi mesi prima viene poi sciolta proprio all'indomani dell'entrata in vigore delle più restrittive norme contenute nel decreto legge 78/2009.

L'elusione del Patto e la responsabilità erariale.

La sanzione di cui al comma 31 non esclude in alcun modo la configurabilità di una **concorrente responsabilità amministrativo-contabile** dei suoi destinatari (amministratori e responsabile del servizio economico-finanziario) secondo le regole comuni. L'artificioso conseguimento degli obiettivi del Patto ottenuto con una non corretta osservanza delle norme e dei principi contabili o in modo elusivo, previsto come illecito amministrativo e punito con un multiplo dell'indennità di carica, secondo lo schema sanzionatorio, **è una condotta che può essere anche produttiva di un danno erariale.**

Nel caso di specie gli autori sono stati condannati a risarcire il danno (complessivamente 7,6 milioni di euro) pari alle spese sostenute nell'esercizio successivo all'artificioso conseguimento del Patto, spese che non sarebbero state effettuate ove l'Ente avesse correttamente fatto emergere il mancato rispetto del Patto ed applicato le relative limitazioni di spesa conseguenti all'applicazione delle sanzioni *ratione temporis* vigenti.

- La condotta posta in essere si sostanziava in una **alterazione quantitativa**, rispettivamente in diminuzione e in aumento, dei dati contabili oggettivamente rilevabili dal bilancio 2010 del Comune e dalle determinazioni dirigenziali che su quest'ultimo avevano operato impegni e liquidazioni - per le spese - e accertamenti - per le entrate - per elidere (non imputando) o computare (imputando fittiziamente) parte delle poste contabili e, quindi, si sostanziano in un comportamento ben diverso e più grave di una "imputazione scorretta" (**Corte dei conti sez. Piemonte sentenza n. 6/2013**).



GRAZIE PER L'ATTENZIONE