

importo. Le entrate proprie raggiungono il 58,79% delle entrate correnti, con residui attivi pari al 51,66% degli accertamenti. Le spese per il personale sono pari al 34,10% delle spese correnti.

PONTREMOLI (MS) ab. 8.639

Il conto per il 1995 chiudeva con un disavanzo di 632.484.546, cui vanno aggiunti 98.878.795 di residui perenti, per un totale di 731.363.341. Nella sua relazione, la giunta sottolineava che il disavanzo era “comprensivo della quota di lire 647.723.941 risultante dal conto consuntivo 1994”. Evidenziava inoltre che per i trasferimenti erariali vi erano stati rilevanti scostamenti “tra accertamenti e previsioni”, riguardanti “essenzialmente il trasferimento ordinario per lire 303.386.934, corrispondente al taglio effettuato con la legge 22.3.1995, n. 85 e successivi decreti che ne hanno ridimensionato la portata, e il trasferimento dello Stato per mancato gettito ICI dovuto alla riduzione degli estimi catastali, previsto in bilancio al cap. 2009, per lire 364.136.576 (come da comunicazione ministeriale Videotel) non riconosciuto”. Similmente, si esprimeva la relazione del collegio dei revisori.

Sennonché, anche il conto per il 1996 chiude in disavanzo: 126.130.050, cui vanno aggiunti residui passivi perenti per 60.148.795. Per il consiglio comunale, questo disavanzo è “da imputarsi unicamente alla gestione residui e alla minore entrata accertata per quanto riguarda i corrispettivi di acquedotto, fognatura e depurazione ridefiniti con le nuove convenzioni per la gestione dei servizi”. Da una nota del collegio dei revisori del 29.12.1997, risulta inoltre che per debiti fuori bilancio pari a 337.963.776 è stato avviato con i presunti creditori il “necessario contraddittorio sul quantum, che è attualmente pendente”.

Il disavanzo per il 1996, pari a 1,45% delle entrate correnti, deriva dalla gestione dei residui: la gestione di competenza presenta infatti un risultato positivo di 572.070.220. Le entrate proprie sono pari al 48,61% delle entrate correnti, con residui attivi pari al 74,83% degli accertamenti. Le spese per il personale sono pari al 41,15% delle spese correnti.

PELLEZZANO (SA) ab. 9.171

Il conto per il 1995 chiude con un disavanzo di 281.623.691, che per il collegio dei revisori costituisce “un evento straordinario, dovuto al riaccertamento dei residui attivi e passivi così come previsto dal D.lgs. 77/95. Infatti la gestione corrente chiude con un avanzo pari a L. 568.830.000”.

Dalla relazione sul conto del collegio dei revisori, risulta poi che il conto per il 1996 approvato dal comune “indicava un avanzo di amministrazione di £. 3.530.159.715”. Sennonché, il Co.re.co chiese vari chiarimenti. Per conseguenza, il servizio di ragioneria ritenne di procedere “al riaccertamento ex novo dei residui attivi e passivi attinenti alla gestione di competenza 1996 e alla gestione residui”: ne è risultato un disavanzo di 55.829.844. Dalla stessa relazione dei revisori sul conto 1996, risulta però anche che “relativamente alle carte contabili per £. 1.000.231.225” il comune non aveva provveduto alla loro “regolarizzazione”.

Il disavanzo indicato nel conto per il 1996, pari a 0,68% delle entrate correnti, deriva solo dalla gestione dei residui: la gestione di competenza è infatti positiva per 748.198.166. Le entrate proprie sono pari al 50,10% delle entrate correnti, con residui attivi

pari al 76,68% degli accertamenti. Le spese per il personale sono pari al 39,81% delle spese correnti.

MONTESCAGLIOSO (MT) ab. 10.104

Il conto consuntivo per il 1995 chiudeva con un elevato disavanzo: 1.963.130.397, di cui 21.557.436 per residui perenti.

Il conto per il 1996 evidenziava invece, in un primo tempo, un avanzo di 758.532.720. Sennonché, il Co.re.co formulò osservazioni su alcune entrate, il collegio dei revisori confermò l'esattezza dei rilievi, e con deliberazione consiliare del 29.8.1997 è stato riconosciuto: "in effetti, per mero errore non sono stati eliminati da tale conto gli stanziamenti corrispondenti al cap. 652 art. 18 per £. 1.500.000.000 e cap. 652 art. 20 per £. 200.000.000 in entrata corrispondenti ai capitoli di uscita 2664 art. 10 e 2834 art. 2, portati in economia". La conseguente rettifica ha portato ad un disavanzo per il 1996 di 941.467.280. Da una nota del collegio dei revisori del 29.12.1997, risulta anche che è all'esame del consiglio comunale l'eventuale riconoscimento di debiti fuori bilancio per 163.871.942.

Il disavanzo per il 1996, pari al 9,47% delle entrate correnti, è elevato: la tabella allegata al D.P.R. n. 194 del 1996 considera infatti eccessiva una percentuale superiore al 5%. Il disavanzo stesso deriva dalla gestione dei residui: la gestione della competenza è infatti positiva per 1.140.085.387. Le entrate proprie sono pari al 43,40% delle entrate correnti, con residui attivi pari al 38,44% degli accertamenti. Le spese per il personale raggiungono il 48,52% delle spese correnti.

SAN GIOVANNI IN FIORE (CS) ab. 18.033

Il conto per il 1995 chiudeva in disavanzo per 1.376.178.239. Inoltre, il collegio dei revisori evidenziava l'esistenza di partite in sospeso con il tesoriere: "222.563.210 per le spese e 85.134.250 per le entrate". Il conto per il 1996 chiude poi nuovamente in disavanzo per 977.271.708.

Il disavanzo per il 1996, pari al 3,96% delle entrate correnti, deriva dalla gestione dei residui: la gestione della competenza è infatti positiva per 584.581.483. Le entrate proprie, pari al 23,94% delle entrate correnti, sono molto limitate sia con riferimento alla tabella allegata al D.P.R. n. 194 del 1996, che considera insufficienti entrate proprie inferiori al 40%, che in relazione alla già bassa media della classe di appartenenza nella regione: 35,66%. Inoltre, i residui attivi delle stesse entrate proprie sono elevati: 82,69% degli accertamenti. Le spese per il personale sono pari al 37,75% delle spese correnti.

TREBISACCE (CS) ab. 8.738

I conti per il 1995 ed il 1996 presentano disavanzi rispettivamente di 1.866.892.929 e 919.717.288. Nella sua relazione al conto per il 1996, il collegio dei revisori evidenzia però anche l'esistenza di "sospesi di cassa" per 472.167.481, conseguenti a pagamenti eseguiti dal tesoriere su disposizione dell'A.G.

Il disavanzo indicato nel conto per il 1996 è molto elevato: 13,12% delle entrate correnti laddove la tabella allegata al D.P.R. n. 194 indica come eccessivo un disavanzo superiore al 5%. Il disavanzo stesso deriva dalla gestione dei residui: la gestione di competenza è infatti positiva per 981.738.592. Le entrate proprie sono pari al 48,40% delle entrate correnti, peraltro con residui attivi consistenti: 82,55% degli accertamenti. Le spese per il personale sono pari al 41,88% delle spese correnti.

SOVERATO (CZ) ab. 10.454

L'avanzo indicato nel conto per il 1995, 26.692.937, derivava in realtà da un'iscrizione di "riscossioni" ancora "da regolarizzare" per 112.527.102, non prevista dal modello di conto approvato con D.M. del 23.2.1983 e quindi ingiustificata.³⁸

Il conto per il 1996, che secondo la giunta risulta "anch'esso confortato dai risultati finanziari", chiude in realtà in disavanzo, per 525.517.458. Peraltro, la giunta precisa che tale risultato deriva solo "dal pagamento eseguito, a seguito di delibera comunale, dal tesoriere comunale a favore della Cassa DD.PP. per rata ammortamento mutui e per un importo pari a £. 548.653.844, per i quali il C.C. aveva operato rinuncia a seguito di contrazione degli stessi con la Banca Nazionale del Lavoro. Il disavanzo di amministrazione al 31/12/1996 verrà finanziato con il rimborso della rata di ammortamento mutui Cassa DD.PP. di £. 548.653.844". È da rilevare che il saldo in questione deriva anche dalla considerazione, nel quadro riassuntivo della gestione finanziaria, di pagamenti e di riscossioni ancora "da sistemare", rispettivamente per 655.953.382 e per 310.584.508.

Il disavanzo indicato dal comune nel conto 1996 è pari al 4,41% delle entrate correnti. La gestione di competenza è negativa per 138.668.188, e di pari importo risulta lo squilibrio della situazione economica indicato nel conto. Le entrate proprie sono pari al 50,58% delle entrate correnti, ma con residui attivi elevatissimi: 159,70% degli accertamenti. Le spese per il personale sono pari al 35,53% delle spese correnti.

MODICA (RG) ab. 50.529

I conti per il 1995 ed il 1996 chiudono con disavanzi, rispettivamente, di 215.055.362 e di 61.716.803.

Come viene evidenziato anche dalla relazione del collegio dei revisori, il disavanzo 1996, pari a 0,09% delle entrate correnti, deriva solamente dalla gestione dei residui: la gestione di competenza è infatti positiva per 2.107.664.128. Le entrate proprie, pari solamente al 27,35% delle entrate correnti, sono insufficienti in relazione sia alla tabella allegata al D.P.R. n. 194 del 1996, che considera congruo un livello di entrate proprie pari ad almeno il 40%, che alla già bassa media della classe di appartenenza nella regione: 31,76%. Inoltre, i residui attivi delle stesse entrate proprie sono ingenti: il 98,36% degli accertamenti. Le spese per il personale sono poi le più elevate fra quelle degli enti esaminati in questo capitolo: 55,12% delle spese correnti, laddove la tabella allegata al D.P.R. n. 194 considera eccessive spese per il personale superiori al 50% e la media dei comuni della classe di appartenenza nella regione è pari al 46,13%.

OZIERI (SS) ab. 11.830

Il conto per il 1995 indicava un disavanzo di amministrazione di £. 935.493.376. Per la giunta, il disavanzo era dovuto "alle operazioni di rideterminazione dei residui attivi e passivi". Ed anche il collegio dei revisori evidenziava "variazioni per residui attivi insussistenti pari a lire 11.690.717.476" e "variazioni per residui passivi insussistenti pari a lire 10.698.230.502", con una differenza quindi di 992.486.974, di poco superiore al disavanzo registrato. Peraltro, dalla deliberazione consiliare di approvazione del conto, risultavano altre "passività da finanziare" per 777.456.717. Il conto per il 1996 chiude

³⁸ Appare significativo rilevare che il modello di conto del bilancio approvato con DPR n. 194 del 1996 prevede, nel "quadro riassuntivo della gestione finanziaria", il computo dei "pagamenti per azioni esecutive non regolarizzate al 31 dicembre" e non anche, appunto, il computo delle riscossioni non ancora realizzate.

nuovamente in disavanzo, per 389.406.479. Con nota del 28.1.1998, il collegio dei revisori ha evidenziato "l'influenza" su tale risultato della quota di disavanzo 1995 applicata all'esercizio 1996: 374.053.413.

Il disavanzo per il 1996, pari al 2,41% delle entrate correnti, deriva dalla gestione dei residui: la gestione della competenza è infatti positiva per 497.693.600. Le entrate proprie, pari al 34,32% delle entrate correnti, sono limitate con riferimento sia al parametro del 40% indicato nel D.P.R. n. 194 del 1996 che alla già bassa media della classe di appartenenza: 38,40%. Inoltre, i residui attivi delle stesse entrate proprie sono elevati, e raggiungono il 93,11% degli accertamenti. Le spese per il personale sono pari al 35,04% delle spese correnti.

5.2.5 Dalla documentazione agli atti di questa Sezione, risultano poi altri 4 conti per il 1996 in disavanzo, presentati da amministrazioni che nell'esercizio precedente avevano invece conseguito un avanzo.

IMPERIA ab. 40.708

Il conto per il 1996 presenta un disavanzo di 6.327.175.305.³⁹ Peraltro, nella relazione del collegio dei revisori viene anche evidenziato: "pur dando atto della dichiarata inesistenza di debiti fuori bilancio il collegio non può sottacere l'esistenza di alcune situazioni che necessitano di urgente definizione formale e che comporteranno presumibilmente ulteriore appesantimento della gestione. Fra queste le principali riguardano i rapporti inerenti ad EcoImperia, Asilo Domenico Costanzo ed Amat".

Con nota del 31.3.1998, il sindaco di Imperia ha illustrato un'azione amministrativa "concentrata sul recupero delle entrate", ma anche sul contenimento delle "spese per il funzionamento dei servizi generali" e per le "manifestazioni", sulla rinegoziazione di mutui e sull'alienazione di beni.

Il disavanzo per il 1996, molto elevato perché raggiunge il 12,06% delle entrate correnti a fronte del più volte citato parametro del 5% stabilito dal D.P.R. n. 194 del 1996, deriva dalla gestione di competenza, negativa per 6.811.122.871.⁴⁰ La situazione economica indicata dal conto è negativa per 7.186.509.025. Le entrate proprie sono peraltro elevate, il 71,33% delle entrate correnti, con residui attivi pari al 46,74% degli accertamenti. Le spese per il personale sono pari al 35,91% delle spese correnti.

PROVINCIA DI TRIESTE ab. della prov. 283.641

Il conto per il 1996 indica un disavanzo di 12.909.186.997, attribuito dalla giunta in massima parte alla "sistematica ed analitica revisione di tutte le partite pendenti conservate a residuo ante D.lgs. 77/95" ed anche alla "mancata erogazione del contributo statale per le elezioni provinciali 1996 di £. 3.000.000.000". Nella sua relazione, il collegio dei revisori evidenziava inoltre dubbi sul "permanere di rilevanti residui attivi allibrati in conto consuntivo - fra tutti si cita il residuo attivo INPS ammontante a lire 8.621.093.255".

Da una nota del presidente dell'amministrazione provinciale dell'1.4.1998 e da una nota del collegio dei revisori del 31.3.1998, risulta, rispettivamente, che "l'Ente si è

³⁹ Può essere evidenziato che l'esercizio 1996 ha chiuso con un'anticipazione di cassa non restituita pari a ben 4.109.878.611.

⁴⁰ Come ha esattamente evidenziato la giunta, "la gestione di competenza ha realizzato complessivamente con accertamenti l'80% delle entrate e con impegni l'84,5% delle spese".

adoperato e si sta adoperando con ogni strumento amministrativo-legale a disposizione" - e con buoni risultati - per il "definitivo recupero" dei residui in questione, e che "in tale direzione si sta rivolgendo l'attività di monitoraggio del Collegio".

Il disavanzo per il 1996, pari a ben il 33,27% delle entrate correnti, è di gran lunga il più elevato fra tutti quelli esaminati, molto superiore al parametro del 5% indicato nel D.P.R. n. 194 del 1996. Il disavanzo stesso deriva per la maggior parte dalla gestione dei residui: la gestione della competenza è infatti negativa "solo" per 2.148.218.391. La situazione economica indicata nel conto è negativa per 2.873.314.774. Le entrate proprie sono pari al 30,90% delle entrate correnti, appena superiori al livello minimo del 30% indicato nella tabella allegata al D.P.R. n. 194. I residui attivi delle stesse entrate proprie sono però elevatissimi: il 163,60% degli accertamenti. Le spese per il personale sono pari al 44,54% delle spese correnti.

ACRI (CS) ab. 22.223

Il conto per il 1996 presenta un disavanzo di 382.167.056.

In una sua prima formulazione, il conto indicava invece un avanzo di 413.412.944, e il peggioramento del risultato sembrerebbe seguire - non sono state rinvenute agli atti le relazioni della giunta e del collegio dei revisori - ad un'eliminazione di residui attivi su sollecitazione del Co. Re. Co.

Il disavanzo 1996, pari all'1,84% delle entrate correnti, deriva però solo dalla gestione di competenza, negativa per ben 1.897.775.451. Anche la situazione economica indicata nel conto risulta negativa: - 795.577.000. Le entrate proprie, pari al 18,43% delle entrate correnti, sono limitatissime non solo in relazione al parametro del 40% indicato nella tabella allegata al D.P.R. n. 194, ma anche in relazione alla media della classe di appartenenza nella regione: 36,45%. Inoltre, i residui attivi delle stesse entrate proprie sono elevati, e superano gli accertamenti: 102,54%. Le spese per il personale raggiungono il 46,45% delle spese correnti.

RENDE (CS) ab. 30.964

Il conto per il 1996 approvato dal consiglio presentava in un primo tempo un risultato di amministrazione di perfetto pareggio. Senonché, il collegio dei revisori aveva espresso "perplexità" sul mantenimento nel conto di un residuo attivo relativo ad "un primo cespite (I.T.C.) da cedere alla Provincia di Cosenza per l'importo di L. 5.920.000.000 pari al disavanzo di gestione 1995 da coprire": era infatti "intervenuta la legge nr. 23/96, in virtù della quale gli istituti scolastici devono essere trasferiti alla Provincia a titolo gratuito". A seguito di richiesta di chiarimenti del Co.re.co., il comune ha pertanto deliberato di eliminare il residuo attivo in questione, "generando in tal modo un disavanzo di amministrazione di pari importo": 5.920.000.000.

Il disavanzo per il 1996, pari al 19% delle entrate correnti e quindi molto elevato in relazione al solito parametro del 5%, deriva in massima parte dalla gestione dei residui: la gestione della competenza è infatti negativa solo per 296.822.432. La situazione economica indicata nel conto è negativa per 1.156.930.765. Le entrate proprie sono pari al 48,64% delle entrate correnti, ma con residui attivi elevati, che raggiungono il 98,31% degli accertamenti. Le spese per il personale sono pari al 41,04% delle spese correnti.

5.2.6 In 3 casi, infine, il conto per il 1995 o per il 1996 non indica un disavanzo, ma ciò avviene solo per applicazioni di avanzi ad avviso di questa sezione irregolari.

CAPANNORI (LU) ab. 43.874

L'avanzo indicato nel conto per il 1995, pari a 587.171.334, derivava in realtà solo dall'ingiustificato "riaccertamento" - quasi fosse una nuova entrata - di un avanzo di amministrazione per il 1994 pari a 590.942.832. Il conto per il 1996 evidenzia comunque un consistente avanzo di 1.555.276.715.

CATANIA ab. 333.075

Il conto per il 1995 indicava un avanzo di amministrazione di 4.568.518.789. Sennonché, dalla deliberazione consiliare n. 83 del 1995 risulta anche che per una "regolarizzazione contabile somme pagate dal tesoriere comunale al 31/12/93 su disposizione A.G.", per complessive 123.150.817.504, il comune aveva utilizzato "avanzi scaturenti dai conti consuntivi 1993 e precedenti".

Il conto consuntivo per il 1996 indica poi un avanzo di 12.113.317.060. Ma dalla deliberazione consiliare n. 95 del 1996 risulta l'utilizzazione di una quota, pari a 4.102.664.569, "dell'avanzo di amministrazione scaturente dal conto consuntivo 1994".

Con nota del 12.12.1997, il ragioniere generale del comune di Catania ha dichiarato che "gli avanzi di amministrazione scaturenti dalla chiusura degli esercizi che vanno dal 1988 al 1996, ammontanti a L. 455.684.815.000" sono stati "prudenzialmente accantonati per intero dall'Amministrazione per far fronte alle somme pagate dal tesoriere comunale ope legis e ope judicis, ad eccezione delle somme di L. 23.528.549.142 che furono destinate con i bilanci di previsione 1992 e 1995". Non sono state invece affatto chiarite, come pure era stato espressamente richiesto da questa Sezione, le "modalità" di siffatti "accantonamenti".

Sottolineata la rilevanza - in particolare nel 1995 - delle sopra menzionate regolarizzazioni per pagamenti su disposizione dell'A.G., si evidenzia che l'art. 31 del D.lgs. n. 77 del 1995 non sembra in realtà consentire di utilizzare avanzi di amministrazione dopo vari anni dal loro conseguimento (v. anche infra).

ROZZANO (MI) ab. 37.660

Il conto per il 1996 indica un "avanzo di amministrazione disponibile" pari a 994.896.044. Sennonché, tale positivo risultato di amministrazione deriva in realtà da un "avanzo applicato al b.p. 1996 ed utilizzato" pari a 10.168.942.953, superiore cioè all'avanzo di amministrazione accertato con il conto per il 1995 - 6.341.138.873 - e verosimilmente comprendente anche avanzi di esercizi precedenti al 1995 (cfr. invece l'art. 31 del D.lgs. n. 77 del 1995).

Con nota del 31.3.1998, il responsabile del servizio finanziario evidenzia che "la chiusura del conto 1996, grazie al preciso e puntuale riaccertamento dei residui, ha permesso di iscrivere nel bilancio 1997 residui attivi e passivi legittimamente reconsiderati. Ed è per questo che il bilancio 1997 si presenta come un bilancio trasparente e contabilmente legittimato. Il risultato contabile di amministrazione in sede di preconsuntivo 1997 presenta un risultato di entrambe le gestioni positivo".

5.3 Considerazioni conclusive

Come si è detto, l'ordinamento richiede a questa Sezione di esaminare, "in ogni caso", la "gestione degli enti i cui consuntivi si chiudano in disavanzo" (art. 13 del D.L. n. 786 del 1981).⁴¹

In realtà, se è vero che ogni disavanzo risultante da un conto costituisce di per sé un'anomalia (v. supra), è anche evidente che si può parlare di difficoltà, in linea di massima, solo ove i disavanzi siano rilevanti⁴² e ripetuti e si accompagnino eventualmente ad altre anomalie: si pensi in particolare al massiccio verificarsi di fatti che possano dar luogo al riconoscimento di debiti fuori bilancio ai sensi dell'art. 37 del D.lgs. n. 77 del 1995.

Ciò premesso, dei 14 enti che indicano un disavanzo di amministrazione nel conto per il 1996 (v. supra), 2 presentano solo uno squilibrio della gestione di competenza: Imperia ed Acri; per 4 enti i disavanzi derivano sia dalla gestione di competenza che da quella dei residui: Pescia, Soverato, Rende e Provincia di Trieste; per 8 enti infine i disavanzi derivano solo dalla gestione dei residui: Montecatini Terme, Pontremoli, Pellezzano, Montescaglioso, San Giovanni in Fiore, Trebisacce, Modica ed Ozieri.

Gli squilibri della gestione di competenza vanno attribuiti, in sostanza, a mancati accertamenti di entrate, e più precisamente ad un livello di accertamenti inferiore al livello degli impegni. Ora, le previsioni di entrate sono appunto solo delle previsioni, ed una differenza tra quanto è iscritto nel bilancio preventivo e quanto poi a consuntivo risulta effettivamente accertato è di fatto inevitabile. Peraltro, le differenze non dovrebbero essere macroscopiche e ripetute nel tempo: se così fosse, potrebbe anche ritenersi che bilanci preventivi in formale "pareggio finanziario" siano in realtà formulati sulla base di superficiali od imprecise valutazioni delle entrate e/o che il delicato compito di accertamento non sia effettuato con la necessaria incisività.

I disavanzi derivanti dalla gestione dei residui conseguono invece, in sostanza, all'eliminazione di residui attivi, e più precisamente ad un'eliminazione di residui attivi maggiore dell'eliminazione di residui passivi. In effetti, è certo necessario evitare di "gonfiare" le risultanze contabili con pretesi crediti - i residui attivi - che tali in realtà non sono e che prima o poi saranno (o almeno dovrebbero essere) cancellati dai conti senza aver dato luogo ad alcuna effettiva riscossione: vanno quindi compiute con grande diligenza le operazioni annuali di "revisione delle ragioni del mantenimento in tutto o in parte dei residui" (art. 70) e di stralcio dal conto del bilancio dei crediti "inesigibili", da conservare "in apposita voce" del conto del patrimonio "sino al compimento dei termini di prescrizione" (art. 72). Ma occorre anche, evidentemente, che siano accertate solo entrate per le quali effettivamente, "sulla base di idonea documentazione", sia stata "verificata la ragione del credito e la sussistenza di un idoneo titolo giuridico, individuato il debitore, quantificata la somma da incassare, nonché verificata la relativa scadenza" (art. 21 del D.lgs. n. 77).

Con riferimento ai casi sopra rilevati di irregolare utilizzazione degli avanzi di

⁴¹ Alla Sezione è chiesto peraltro anche di esaminare la gestione di "tutti gli enti i cui consuntivi...rechino l'indicazione di debiti fuori bilancio", sui quali v., infra, la specifica indagine già ricordata.

⁴² Nella breve esposizione che precede, si passa da un disavanzo 1996 pari a 0,09% delle entrate correnti per Modica ad un disavanzo 1996 pari a 33,27% delle entrate correnti per la provincia di Trieste.

amministrazione, va poi osservato: a) l'avanzo "accertato con l'approvazione del rendiconto dell'ultimo esercizio chiuso" (art. 30) non costituisce evidentemente una vera e propria "nuova" entrata; b) a differenza di quanto avviene per "l'eventuale disavanzo di amministrazione", che per l'art. 32 del D.lgs. n. 77 del 1995 va sempre "applicato al bilancio di previsione nei modi e nei termini di cui all'art. 36", l'avanzo di amministrazione può anche non essere utilizzato, ad esempio se l'ente ritiene prudentemente che i residui attivi che concorrono a determinarlo potrebbero non dar sempre luogo ad effettive riscossioni; c) in ogni caso, gli avanzi di amministrazione possono essere applicati solo rispettando scrupolosamente le modalità ed i limiti stabiliti dall'art. 31 del D.lgs. n. 77 del 1995, e comunque una volta sola e nell'esercizio immediatamente successivo.

Può aggiungersi che per tutti i fini testé ricordati - attendibilità delle previsioni di entrata, oculatezza negli accertamenti e nell'individuazione dei residui attivi da conservare nella contabilità, correttezza nell'applicazione degli avanzi di amministrazione - risultano di determinante importanza (v. supra) i ruoli del responsabile del servizio finanziario e del collegio dei revisori.

6 Ricostruzione degli inventari secondo le nuove norme del D.lgs. n. 77 del 1995

6.1 Il quadro normativo

Nella precedente relazione di questa Sezione, è già stata sottolineata la necessità di una corretta rilevazione e valutazione del patrimonio degli enti locali, sotto due aspetti. In primo luogo, per l'attendibilità della nuova contabilità: patrimoniale (art. 72 del D.lgs. n. 77 del 1995), economica (art. 71) ed anche finanziaria (art. 9). In secondo luogo, per la stessa più proficua utilizzazione dei beni, anche in relazione ad un univoco indirizzo normativo che considera con grande attenzione il patrimonio immobiliare degli enti locali e la sua gestione.⁴³

Nella stessa relazione è stata anche evidenziata, per conseguenza, l'importanza della ricostruzione degli inventari secondo le nuove norme del D.lgs. n. 77 del 1995.

Per quest'operazione l'art. 116 dello stesso D.lgs. aveva fissato il termine del 31.12.1995, con esclusione dei beni mobili non registrati per i quali era stata invece stabilita la data del 31.12.1996. Successivamente, il termine del 31.12.1995 era stato prorogato al 31.5.1996, mentre per i beni mobili non registrati era rimasto fermo il termine del 31.12.1996.

6.2 La rilevazione della Sezione

In occasione di una prima rilevazione sullo stato delle operazioni per la ricostruzione in questione, il cui esito è stato esposto nella già citata precedente relazione di questa Sezione, erano risultati numerosi ritardi diffusi in tutto il territorio nazionale. Peraltro, all'epoca di questa prima rilevazione non era ancora scaduto il termine del 31.12.1996 previsto, come si è detto, per l'inventariazione dei beni mobili non registrati.

In considerazione di questi ritardi, e soprattutto del fatto che ormai fin dal 31.12.1996 tutti i comuni e le province dovrebbero per legge disporre di tutti gli inventari completi e aggiornati, è sembrato necessario proseguire nella rilevazione.

In sostanza, ai 1029 comuni con popolazione superiore agli 8000 abitanti (su 1326) ed alle 53 province (su 100) per i quali non risultava già il completamento dell'operazione in questione, è stato chiesto di far conoscere se gli inventari dei beni fossero stati appunto ormai tutti ricostruiti secondo le nuove norme.

In risposta a questa seconda richiesta, altri 610 comuni e 29 province hanno dichiarato di aver completato la ricostruzione degli inventari secondo le nuove norme. Allo stato degli atti, l'obbligo previsto dal sopra citato art. 116 del D.lgs. n. 77 risulta quindi adempiuto, alla fine del 1997, da 906 comuni e da 76 province, pari rispettivamente al 68,32% ed al 76% degli enti in questione (v. tabella 1).

229 comuni e 12 province, pari rispettivamente al 17,27% ed al 12%, non hanno invece affatto risposto alle richieste di questa Sezione (v. tabella 2). E poiché per una risposta affermativa sarebbe bastato alle amministrazioni apporre una semplice croce sul questionario ricevuto, potrebbe forse anche ritenersi che almeno una parte di questi enti abbiano in sostanza preferito evitare di riconoscere ritardi nelle prescritte operazioni. Ma si tratta ovviamente solo di un'ipotesi.

⁴³ V. art. 9 della legge n. 537 del 1993, art. 32 della legge n. 724 del 1994, art. 14 bis della legge n. 86 del 1994 modificato dalla legge n. 662 del 1996, art. 2 della legge n. 549 del 1995, artt. 12 e 17 della legge n. 127 del 1997.

Hanno invece riconosciuto di non aver ancora completato la ricostruzione degli inventari 191 comuni e 12 province, pari rispettivamente al 14,40% ed al 12% (v. tabella 3).

Di questi enti, 54 comuni e 3 province non hanno precisato chiaramente la natura dei beni ancora non inventariati, 31 comuni ed 1 provincia hanno evidenziato ritardi sia per gli immobili che per i mobili, 51 comuni ed 1 provincia risultano inadempienti per gli immobili e 55 comuni e 7 province per i mobili.

Tra gli enti ritardatari, 82 comuni e 2 province si sono poi limitati in sostanza a riconoscere il ritardo, al più sottolineando le difficoltà delle operazioni.

Per gli altri enti, le giustificazioni addotte potrebbero forse anche avere in qualche caso, almeno in astratto, un certo sia pur parziale fondamento.

Così, ad esempio, 2 comuni hanno lamentato il furto del computer utilizzato per gli inventari o un incendio che ha distrutto la pertinente documentazione. 2 comuni ed 1 provincia hanno sottolineato le difficoltà di ripartizione di beni conseguenti alla costituzione di nuovi enti territoriali. 6 comuni e 4 province hanno evidenziato i problemi che derivano dalla necessità di distinguere, per vari edifici scolastici, i beni dell'ente da quelli di altri soggetti.

Una risposta particolare è poi pervenuta da 8 comuni del Trentino Alto Adige, che si sono richiamati alla competenza esclusiva della Regione in materia di ordinamento degli enti locali (cfr. art. 1, 3° comma del D.lgs. n. 77 del 1997). Peraltro, è stato anche sottolineato che “esiste un disegno di legge regionale” di recepimento dei principi del nuovo ordinamento contabile degli enti locali.

Altre giustificazioni sembrano invece “*ictu oculi*” non convincenti.

Così, ad esempio, 3 comuni hanno addotto a propria scusante la mancanza di un nuovo regolamento di contabilità. Ora, è pur vero che per l'art. 72, 8° comma del D.lgs. n. 77 del 1995 “il regolamento di contabilità definisce le categorie di beni mobili non inventariabili in ragione della natura di beni di facile consumo o del modico valore”. Ma risulta anche innegabile che la mancata emanazione del regolamento in questione⁴⁴ non può giustificare ritardi nell'adempimento del preciso obbligo di inventariazione comunque stabilito dall'art. 116 dello stesso D.lgs. n. 77.

Similmente, non convince l'osservazione di un comune, che giustifica il suo ritardo con il rinvio dell'applicazione delle norme dell'art. 9 del citato D.lgs. n. 77, sull'ammortamento dei beni⁴⁵. Il calcolo degli ammortamenti da iscrivere “nell'apposito intervento di ciascun servizio” è infatti solo una delle finalità che deve essere soddisfatta da un'attenta e aggiornata compilazione degli inventari (v. sopra).

27 comuni hanno poi addotto a propria giustificazione carenze di personale. È un'affermazione che talora può anche corrispondere alla realtà, e però non esime gli enti dalle pur possibili iniziative: si pensi in particolare a convenzioni con altri comuni.

17 comuni e 2 province giustificano i propri ritardi con la necessità di dotarsi di adeguati strumenti informatici, e in particolare di validi software. Ma si tratta di

⁴⁴ Come è noto, “il termine per l'aggiornamento dei regolamenti di contabilità di comuni e province ai principi del decreto legislativo 25 febbraio 1995 n. 77 e successive modificazioni” è stato in ultimo fissato al 31.10.1997 dall'art. 9 della legge n. 127 del 1997.

⁴⁵ Per l'art. 49, 4° comma della legge n. 449 del 1997, che sostituisce il comma 1 dell'art. 117 del D.lgs. n. 77, “l'applicazione delle prescrizioni di cui all'art. 9 decorre dal 1999”.

un'esigenza cui amministrazioni più attente avrebbero verosimilmente potuto provvedere in poco tempo.

30 comuni e 2 province risultano poi in attesa dell'espletamento di un incarico di inventariazione affidato a società specializzate o, più raramente, a singoli professionisti. È una giustificazione che convince poco, anche in considerazione delle spese che comunque comportano gli affidamenti in questione. Ancor meno convincente risulta infine l'operato di 16 comuni che al dicembre 1997 risultavano ancora in attesa di...affidare a terzi, con contratto, l'inventariazione dei beni.

6.3 Considerazioni conclusive

Come si è visto, alla fine del 1997 solo per una parte degli enti risultano completate le operazioni di inventariazione, mentre per gli altri risultano ritardi che non possono non destare gravi preoccupazioni.

È infatti evidente, in primo luogo, che ove non siano stati aggiornati gli inventari secondo le disposizioni del D.lgs. n. 77 del 1995, il conto patrimoniale per il 1997 non potrà certo presentare i requisiti previsti dall'art. 72 dello stesso D.lgs. n. 77 e risulterà quindi, in concreto, di ben limitata utilità.

Inoltre, fin quando non saranno ricostruiti gli inventari, non saranno certo possibili compiuti conti economici ai sensi dell'art. 71 ed ammortamenti ai sensi dell'art. 9 del D.lgs.

Infine, i perduranti ritardi inducono a non escludere nemmeno difficoltà amministrative tali da pregiudicare la stessa ordinata e proficua gestione del patrimonio. Ciò posto, va anche evidenziato che la ricostruzione degli inventari secondo le disposizioni del D.lgs. n. 77 del 1995 costituisce in realtà solo il momento iniziale di un'attività che dovrà necessariamente accompagnare tutta la vita degli enti. Si vuole in sostanza sottolineare che gli inventari formati secondo le nuove disposizioni dovranno poi essere tenuti costantemente aggiornati nelle consistenze e nei valori. Ove ciò non avvenisse, il primo risultato conseguito, spesso con fatica e a volte con l'oneroso ricorso ad aiuti esterni, verrebbe ben presto vanificato, con gravi conseguenze in termini di approssimazione contabile e disfunzioni amministrative.

Tabella n. 1 — Enti che hanno risposto positivamente al questionario

Classe demografica	V	VI	VII	VIII	IX	X	XI	comuni	province	totale
Piemonte	15	27	21	2	1	0	1	67	7	74
Valle D'Aosta	0	0	1	0	0	0	0	1	0	1
Lombardia	38	73	30	6	2	0	1	150	10	160
Liguria	5	8	7	0	1	0	1	22	4	26
Trentino Alto Adige	1	4	0	0	0	0	0	5	0	5
Veneto	26	40	18	1	2	2	0	89	6	95
Friuli Venezia Giulia	5	9	2	1	1	0	0	18	3	21
Emilia Romagna	18	34	15	2	8	1	0	78	9	87
Nord	108	195	94	12	15	3	3	430	39	469
Toscana	16	30	18	5	2	0	0	71	8	79
Umbria	1	6	3	0	2	0	0	12	2	14
Abruzzo	3	10	5	0	0	0	0	18	3	21
Marche	6	11	8	1	1	0	0	27	3	30
Lazio	10	13	20	0	1	0	1	45	4	49
Centro	36	70	54	6	6	0	1	173	20	193
Molise	1	0	2	0	0	0	0	3	1	4
Campania	11	32	16	5	2	0	0	66	2	68
Puglia	13	38	28	4	1	1	0	85	3	88
Basilicata	2	5	1	0	0	0	0	8	2	10
Calabria	8	17	4	1	1	0	0	31	1	32
Sud	35	92	51	10	4	1	0	193	9	202
Sicilia	16	34	36	2	2	1	1	92	7	99
Sardegna	5	10	2	0	1	0	0	18	1	19
Isole	21	44	38	2	3	1	1	110	8	118
Totale nazionale	200	401	237	30	28	5	5	906	76	982

Tabella n. 2 — Enti che non hanno risposto al questionario

Classe demografica	V	VI	VII	VIII	IX	X	XI	comuni	province	totale
Piemonte	2	3	2	0	0	0	0	7	0	7
Valle D'Aosta	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Lombardia	6	9	9	0	1	0	0	25	0	25
Liguria	0	1	0	0	0	0	0	1	0	1
Trentino Alto Adige	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Veneto	4	7	3	0	0	0	0	14	0	14
Friuli Venezia Giulia	0	2	0	0	0	0	0	2	0	2
Emilia Romagna	2	3	3	0	0	0	0	8	0	8
Nord	14	25	17	0	1	0	0	57	0	57
Toscana	3	7	4	2	0	0	0	16	2	18
Umbria	0	1	2	0	0	0	0	3	0	3
Abruzzo	0	1	6	1	0	0	0	8	1	9
Marche	0	1	2	0	0	0	0	3	0	3
Lazio	1	11	8	0	0	0	0	20	1	21
Centro	4	21	22	3	0	0	0	50	4	54
Molise	1	1	1	0	0	0	0	3	1	4
Campania	10	17	17	3	0	0	1	48	3	51
Puglia	2	13	6	0	0	0	0	21	1	22
Basilicata	0	1	0	1	0	0	0	2	0	2
Calabria	4	5	1	0	0	0	0	10	2	12
Sud	17	37	25	4	0	0	1	84	7	91
Sicilia	8	14	4	1	0	0	0	27	0	27
Sardegna	2	2	6	0	1	0	0	11	1	12
Isole	10	16	10	1	1	0	0	38	1	39
Totale nazionale	45	99	74	8	2	0	1	229	12	241

Tabella n. 3 — Enti che hanno risposto negativamente al questionario

Classe demografica	V	VI	VII	VIII	IX	X	XI	comuni	province	totale
Piemonte	0	2	3	0	0	0	0	5	1	6
Valle D'Aosta	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Lombardia	7	12	7	2	0	0	0	28	1	29
Liguria	1	5	0	1	0	0	0	7	0	7
Trentino Alto Adige	1	3	2	1	1	0	0	8	0	8
Veneto	7	13	1	0	0	0	0	21	1	22
Friuli Venezia Giulia	3	4	1	0	0	0	0	8	1	9
Emilia Romagna	1	3	1	1	0	0	0	6	0	6
Nord	20	42	15	5	1	0	0	83	4	87
Toscana	0	5	3	0	0	1	0	9	0	9
Umbria	0	2	2	0	0	0	0	4	0	4
Abruzzo	1	0	0	0	1	0	0	2	0	2
Marche	3	3	2	0	0	0	0	8	1	9
Lazio	2	3	3	0	0	0	0	8	0	8
Centro	6	13	10	0	1	1	0	31	1	32
Molise	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Campania	5	8	11	2	0	0	0	26	0	26
Puglia	5	6	7	0	2	0	0	20	1	21
Basilicata	0	4	0	0	0	0	0	4	0	4
Calabria	0	3	2	2	0	0	0	7	2	9
Sud	10	21	20	4	2	0	0	57	3	60
Sicilia	3	7	2	2	0	0	0	14	2	16
Sardegna	2	2	1	1	0	0	0	6	2	8
Isole	5	9	3	3	0	0	0	20	4	24
Totale nazionale	41	85	48	12	4	1	0	191	12	203

7 Gestione di servizi pubblici: profili problematici

Come evidenziato nel paragrafo precedente, la materia dei servizi pubblici locali è in atto all'esame del Parlamento per una sua globale riconsiderazione.

Si è comunque ritenuto opportuno provvedere, in questa sede, ad esaminare, in breve sintesi, alcuni aspetti problematici, relativi alle società di capitali e alle aziende speciali, emersi nella vigente normativa.

7.1 Società di capitali

Come è noto, la legge 127 del 1997, che prevede la possibilità di costituire società a responsabilità limitata - risolvendo passati dubbi dottrinali e giurisprudenziali - ha l'evidente scopo di facilitare i fenomeni di privatizzazione - soprattutto per i piccoli enti - in dipendenza della semplicità delle forme di costituzione e della limitatezza degli apporti di capitali.

Tuttavia, la stessa normativa non risolve il dubbio se sia possibile, anche per le società a responsabilità limitata, una partecipazione minoritaria dell'ente, come invece è espressamente previsto per le società per azioni dall'art. 12 della legge 498 del 1992. Non solo, ma non è stato neppure risolto l'altro dubbio circa l'ambito territoriale in cui il servizio pubblico possa essere svolto dalle società miste nella prospettazione data dall'art. 17, comma 58, della legge n. 127 del 1997 (Bassanini 2). Ancora un altro problema nasce dall'art. 17, comma 51, della medesima legge 127, che consente la trasformazione, con atto unilaterale dell'ente locale, delle aziende speciali in società per azioni, rimanendo lo stesso ente azionista unico per un periodo di tempo non superiore a due anni.

Al riguardo, si osserva che la norma di specie non precisa gli effetti della mancata costituzione della pluralità dei soci dopo decorso il biennio, né se sussista o meno la responsabilità illimitata dell'unico socio nell'ambito dei due anni.

Sarebbe, comunque, opportuno provvedere ad una puntuale disciplina di tali aspetti - invero di non poca rilevanza - evitando, così, possibili contrastanti interpretazioni.

Alle osservazioni sopra formulate, in ordine alla normativa contenuta nella legge 127, occorre aggiungere che il fenomeno di continua proliferazione e frammentazione delle disposizioni interessanti il settore dei servizi pubblici locali si è verificato anche con il collegato alla legge finanziaria per il 1998, che all'art. 43, comma 3, ha rimesso ai regolamenti locali l'individuazione delle prestazioni non rientranti tra i servizi pubblici essenziali, per le quali richiedere contributi a carico dell'utente e l'ammontare degli stessi.

7.2 Le perdite di esercizio delle aziende speciali

7.2.1 Premessa

Il ripiano delle perdite delle aziende municipalizzate da parte dell'ente locale di appartenenza era previsto dall'art. 2, comma 6, del testo unico approvato con R.D. 15 ottobre 1925, n. 2578, il quale stabiliva che alle perdite stesse si doveva in primo luogo far fronte col fondo di riserva "ed, in caso di insufficienza, con appositi stanziamenti nella parte straordinaria della spesa del bilancio comunale".

La nuova normativa dettata dalla legge 8 giugno 1990, n. 142, per le aziende speciali porta ad escludere che il comune sia ancora tenuto a ripianare le eventuali perdite delle aziende.

L'art. 23, al comma 4, prevede, infatti, che le aziende hanno "l'obbligo del pareggio di bilancio da perseguire attraverso l'equilibrio dei costi e dei ricavi, compresi i trasferimenti" e, al comma 6, che il comune deve provvedere "alla copertura degli eventuali costi sociali".

È stato, al riguardo, osservato che la differenza tra l'antico principio del ripiano delle perdite ed il nuovo principio della copertura dei costi sociali consiste nel fatto che con l'antico principio l'ente locale erogava *ex post* quanto l'azienda aveva speso in *deficit*; con il nuovo esso, invece, predetermina *ex ante* il fabbisogno finanziario necessario perché l'azienda realizzi specifiche finalità sociali, facendo propri i costi relativi.

L'intento manifestato dal legislatore con le norme in questione è, d'altra parte, piuttosto chiaro: con esse si è, invero, voluto affrancare le aziende dalle gestioni in perdita con meccanismi — equilibrio dei costi con i ricavi, copertura dei costi sociali, trasferimenti (anche regionali e statali: art. 54, commi 7 e 8, legge n. 142 del 1990) — idonei a garantire il "pareggio del bilancio".

Ciò almeno tendenzialmente, perché è del pari evidente che la mancata erogazione dei trasferimenti, la mancata copertura dei costi sociali, uno squilibrio (imprevisto) tra i costi e i ricavi, possono determinare perdite a carico delle aziende, alle quali si dovrà pur far fronte.

Lo strumento a tal fine utilizzabile è, innanzitutto come in precedenza, il fondo di riserva, al quale, ai sensi dell'art. 43 del D.P.R. 4 ottobre 1986, n. 902, dev'essere, infatti, prioritariamente destinato l'utile di esercizio.

In caso di insufficienza di detto fondo non è, invece, più possibile, com'era nel previgente sistema, fare ricorso, per le ragioni innanzi illustrate, all'intervento ripianatore dell'ente locale. Ci si è allora chiesti se la copertura delle perdite possa avvenire applicando, in via analogica, la normativa civilistica e, in particolare, quella in proposito dettata per le società di capitali. Questo sul presupposto del vuoto legislativo venutosi a creare a seguito dell'abrogazione, sia pure implicita, dell'art. 2, comma 6, del testo unico n. 2578 del 1925.

7.2.2 Aziende speciali e società di capitali

La dottrina ha, già da tempo, rilevato che gli enti pubblici gestori di impresa risentono della "forza espansiva" del diritto della società.

È indubbio che il detto fenomeno "espansivo" ha, ancorché attraverso fasi successive, interessato anche le aziende speciali.

I primi significativi segnali in tal senso si erano avuti con il D.P.R. n. 902 del 1986 per quanto riguarda le aziende municipalizzate.

La soppressione della contabilità finanziaria e la sua sostituzione con quella economica ha determinato, intanto, una completa "riconversione" del bilancio preventivo, che da mero mezzo di autorizzazione di spesa è divenuto strumento di programmazione economico-finanziaria dell'azienda (budget). L'introduzione, poi, nell'ordinamento delle aziende del piano programma e del bilancio pluriennale di previsione (risalente, in verità a epoca antecedente all'emanazione del D.P.R. n. 902 del 1986, ma che quest'ultimo ha compiutamente disciplinato) ha completato il sistema di indirizzo preventivo dell'attività aziendale secondo schemi comunemente utilizzati anche dalle società o, per lo meno, da quelle di medie e grandi dimensioni.