



*Corte dei Conti*

SEZIONE REGIONALE DI CONTROLLO PER LA TOSCANA

composta dai magistrati:

Cristina ZUCCHERETTI	presidente, relatore
Nicola BONTEMPO	consigliere
Francesco BELSANTI	consigliere
Vincenzo DEL REGNO	consigliere
Paolo BERTOZZI	primo referendario
Fabio ALPINI	referendario

nell'adunanza del 3 luglio 2019;

VISTO l'art. 100, comma 2, della Costituzione;

VISTO il testo unico delle leggi sulla Corte dei conti, approvato con r.d. 12 luglio 1934, n. 1214, e successive modificazioni;

VISTA la legge 14 gennaio 1994, n. 20, recante disposizioni in materia di giurisdizione e controllo della Corte dei conti;

VISTO il regolamento (14/2000) per l'organizzazione delle funzioni di controllo della Corte dei conti, deliberato dalle Sezioni riunite della Corte dei conti in data 16 giugno 2000, e le successive modifiche e integrazioni;

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

VISTO l'art. 1, commi 166 e 167, della l. 23 dicembre 2005, n. 266 (legge finanziaria 2006), che fa obbligo agli organi di revisione degli enti locali di inviare alle Sezioni regionali di controllo della Corte dei conti apposite relazioni in ordine ai bilanci preventivi e ai rendiconti degli enti;

VISTO il decreto-legge 10 ottobre 2012, n. 174, convertito con modificazioni dalla legge 7 dicembre 2012, n. 213 e in particolare le modifiche introdotte nel d.lgs. 18 agosto 2000, n. 267 (TUEL);

VISTO l'art. 6, comma 2, del decreto legislativo 6 settembre 2011, n. 149;

VISTE le proprie deliberazioni n. 1 del 12 gennaio 2016, n. 1 del 12 gennaio 2017 e n. 1 del 25 gennaio 2018, con le quali sono stati approvati i programmi di attività della Sezione regionale di controllo per il 2016, 2017 e 2018;

VISTE le “linee-guida” per la redazione delle relazioni inerenti ai rendiconti 2015 e 2016, approvate dalla Sezione delle autonomie con deliberazione 30 maggio 2016 n. 22 e 5 aprile 2017 n. 6;

VISTA la deliberazione della Sezione regionale di controllo per la Toscana 25 settembre 2014, n. 171, con la quale sono stati approvati i “criteri per l'esame dei rendiconti degli enti locali relativi all'esercizio finanziario 2013”, i cui principi vengono confermati con i relativi adattamenti anche per l'analisi dell'esercizio 2015 e 2016;

VISTE le disposizioni procedurali relative alle operazioni di riaccertamento straordinario dei residui conseguenti all'avvio del processo di armonizzazione dei sistemi contabili di cui al d.lgs. n. 118/2011 come modificato e integrato dal d.lgs. n. 126/2014;

VISTE le note n. 118 del 16 gennaio 2017 e n. 7145 del 4 settembre 2017, con cui la Sezione ha dato avvio all'inserimento nel sistema S.I.Qu.E.L. dei questionari relativi ai rendiconti delle gestioni finanziarie 2015 e 2016;

VISTE le relazioni pervenute alla Sezione dall'organo di revisione del Comune di **FOSDINOVO (MS)** in ordine ai rendiconti 2015 e 2016 e gli elementi acquisiti in sede istruttoria;

ESAMINATI la documentazione pervenuta, le osservazioni formulate e gli elementi emersi nell'istruttoria condotta con il supporto del settore competente;

TENUTO CONTO che l'ente non ha prodotto osservazioni e delucidazioni in relazione alle gravi irregolarità emerse in sede istruttoria ed esposte nella bozza di deliberazione inviata con nota del 18 giugno 2019 n. 4939;

UDITO il relatore, presidente Zuccheretti;

## CONSIDERATO

- che l'art. 1, commi 166 e 167, l. n. 266/2005, come modificato dal d.l. n. 174/2012, convertito dalla l. n. 213/2012, e le "linee guida" della Sezione delle autonomie prevedono l'adozione di "specifiche pronunce di accertamento" nel caso di mancato rispetto degli obiettivi annuali posti dal patto di stabilità interno, del vincolo previsto in materia di indebitamento dall'art. 119, comma 6, Cost., dei principi di sostenibilità dell'indebitamento, nonché nelle ipotesi di violazione dei principi di sana gestione finanziaria e di irregolarità grave, ritenendosi tale una irregolarità che sia suscettibile di pregiudicare gli equilibri economico-finanziari degli enti;

- che l'art. 148-bis TUEL, introdotto dall'art. 3, comma 1, lett. e), d.l. n. 174/2012, convertito dalla l. n. 213/2012, stabilisce che, entro sessanta giorni dalla comunicazione del deposito della pronuncia di accertamento, l'ente locale adotti i provvedimenti idonei a rimuovere le irregolarità e a ripristinare gli equilibri di bilancio e che tali provvedimenti correttivi siano trasmessi alla Sezione regionale di controllo che li verifica entro trenta giorni dal ricevimento, prevedendo inoltre che "qualora l'ente non provveda alla trasmissione dei suddetti provvedimenti o la verifica delle Sezioni regionali di controllo dia esito negativo, è preclusa l'attuazione dei programmi di spesa per i quali è stata accertata la mancata copertura o l'insussistenza della relativa sostenibilità finanziaria";

- che gli elementi complessivamente emersi potranno essere valutati anche ai fini di cui all'art. 148 TUEL, come sostituito dall'art. 3, comma 1, lett. e), d.l. n. 174/2012, convertito dalla l. n. 213/2012, che assegna alla Sezione regionale di controllo la verifica della legittimità e della regolarità delle gestioni e del funzionamento dei controlli interni ai fini del rispetto delle regole contabili e dell'equilibrio di bilancio;

- che la Sezione regionale di controllo della Toscana ha approvato, con la deliberazione 25 settembre 2014, n. 171, i criteri per l'esame dei rendiconti degli enti locali relativi all'esercizio finanziario 2013, che si intendono confermati in via sostanziale anche per il controllo sui rendiconti di gestione degli esercizi 2015 e 2016;

- che la Sezione, pur confermando i criteri per l'esame dei rendiconti degli enti locali di cui alla deliberazione n. 171/2014, ha integrato l'attività di controllo in considerazione della corretta applicazione dei nuovi principi contabili introdotti dal d.lgs. n. 118/2011;

- che, come chiarito nella citata deliberazione, la Sezione ritiene meritevoli di segnalazione non solo questioni strettamente finanziarie e contabili che mettono a rischio l'equilibrio di bilancio, ma anche fenomeni che evidenzino problematiche suscettibili di determinare, in prospettiva, pericoli per la stabilità finanziaria dell'ente;

- che la Sezione – seguendo anche gli orientamenti assunti dalla Sezione delle autonomie – ritiene che la gravità della irregolarità contabile non è tanto da valutare

alla stregua delle modalità e/o del grado di scostamento dalla norma, quanto, soprattutto, del rischio di ripercussioni sugli equilibri di bilancio;

- che la Sezione, nell'ambito dei profili esaminati, ha concentrato il controllo sulle gravi irregolarità ritenute, tra tanti possibili fenomeni, maggiormente rappresentative di violazioni della normativa vincolistica statale in materia di bilancio e contabilità, di pregiudizio per gli equilibri di bilancio e di difficoltà nel conseguimento degli obiettivi generali di finanza pubblica;

- che, come specificato nella citata deliberazione n. 171/2014, le gravi irregolarità individuate dalla Sezione non necessariamente esauriscono gli aspetti di irregolarità che possono essere presenti nella gestione degli enti, né quelli che possono profilarsi sulla base delle informazioni complessivamente rese nei questionari. Pertanto, il mancato riscontro dei profili che non hanno formato oggetto del controllo non ne comporta una valutazione positiva;

- che la Sezione svolge le proprie verifiche secondo i parametri predefiniti nella citata deliberazione n. 171/2014. In alcuni casi, il parametro che definisce la grave irregolarità contabile è contenuto in specifiche disposizioni normative, ovvero è tratto dai principi contabili o, più in generale, dal complesso delle norme che definiscono il sistema di contabilità degli enti locali. In altri casi, invece, e con particolare riferimento ai fenomeni contrari alla sana gestione, i parametri sono tratti dalla prassi, da analisi statistiche o dall'esperienza maturata nel controllo e si traducono in "fattori di criticità" che la Sezione analizza anche sulla base della storia dell'ente e di valutazioni di stock e di trend;

- che taluni fenomeni possono essere valutati con particolare riguardo al loro consolidamento strutturale. Le serie storiche dei profili individuati dalla Sezione quali rivelatori di situazioni di grave criticità possono, pertanto, essere valutate con riferimento agli ultimi tre esercizi finanziari e alle eventuali pronunce già emesse dalla Sezione in esito all'esame dei questionari;

- che il processo di armonizzazione dei sistemi contabili ha previsto la fase, da effettuare al 1 gennaio 2015, del riaccertamento straordinario dei residui iscritti in bilancio alla data del 31 dicembre 2014 con la conseguente rideterminazione del risultato di amministrazione accertato con il rendiconto 2014;

- che la Sezione, nell'ambito della propria attività di controllo sul rendiconto 2014, ha ritenuto necessario esaminare il risultato di amministrazione ridefinito al 1 gennaio 2015 poiché lo stesso ha costituito il presupposto per la corretta gestione delle poste nel nuovo sistema contabile e per la programmazione dell'esercizio 2015 e 2016 anche in relazione al finanziamento dell'eventuale extradeficit disciplinato dal d.m. 2 aprile 2015;

- che la Sezione, anche tenuto conto di quanto emerso nelle attività di controllo del rendiconto 2014 e delle operazioni di riaccertamento straordinario dei residui, ha

indirizzato la propria attività di controllo sulla verifica della corretta applicazione dei nuovi principi contabili nei primi esercizi di vigenza del sistema armonizzato;

- che la Sezione, considerate le disposizioni procedurali relative alla fase di avvio del processo di armonizzazione dei sistemi contabili, ha ritenuto utile analizzare congiuntamente i risultati delle gestioni 2015 e 2016 poiché tali esercizi sono da ritenersi annualità di transizione sia per la completa applicazione dei principi contabili che per gli effetti del riaccertamento straordinario dei residui;

- che, in molti casi, gli effetti del riaccertamento straordinario hanno richiesto correttivi, a seguito del controllo della Sezione, misurabili solo al termine dell'esercizio 2016 o tali da incidere sulla programmazione delle gestioni successive;

- che, in funzione di quanto appena espresso, la Sezione ritiene necessaria la segnalazione delle gravi irregolarità indipendentemente dall'esercizio a cui si riferiscono. Al contempo considera necessaria l'attivazione di interventi correttivi solo per le irregolarità ancora presenti al termine dell'esercizio 2016;

- che l'esame condotto dalla Sezione, per le caratteristiche peculiari del controllo monitoraggio, si basa sui dati contabili sinteticamente rappresentati dal singolo ente nel questionario e nella documentazione acquisita agli atti, prescindendo da un'analisi dei fatti gestionali sottostanti e dalle modalità seguite dall'ente nonché dalle valutazioni effettuate con il rendiconto, che, comunque, potrebbero essere oggetto di eventuali successive verifiche;

- che le "specifiche pronunce di accertamento" in ordine all'eventuale mancato rispetto della normativa, dei criteri e delle regole contabili, sono indirizzate all'organo elettivo e all'organo di vertice dell'ente, chiamati ad adottare le misure consequenziali per il ripristino degli equilibri di bilancio e della regolarità amministrativo-contabile;

## DELIBERA

I rendiconti 2015 e 2016 del Comune di **FOSDINOVO (MS)**, come rappresentati nella relazione dell'organo di revisione, nei prospetti ad essa allegati e negli atti acquisiti nel corso dell'istruttoria, evidenziano le seguenti criticità o irregolarità gravi, che danno luogo a specifica pronuncia di accertamento.

## SEZIONE I - Rendiconto 2015

### 1. R.A. - RISULTATO DI AMMINISTRAZIONE

#### 1.1

La gestione complessiva ha chiuso, dal punto di vista contabile, con un avanzo di amministrazione pari a 945.263,95 euro. Tuttavia, tale avanzo non è sufficiente a ricostituire i fondi accantonati, vincolati e destinati ad investimenti complessivamente quantificati in 1.061.999,54 euro (di cui accantonati a fondo crediti di dubbia esigibilità per 604.337,32 euro, vincolati da leggi e principi contabili per 55.907,15 euro, vincolati per trasferimenti per 132.215,78 euro, vincoli formalmente attribuiti per 17.306,35 euro e destinati a investimenti per 252.232,94 euro), per cui il risultato di amministrazione effettivamente accertato al 31 dicembre 2015 è negativo per 116.735,59 euro.

Va premesso che con il rendiconto di gestione, a fronte di un avanzo di amministrazione accertato al 31 dicembre 2015 per 945.263,95 euro, l'ente ha provveduto alla definizione delle quote accantonate a fondo crediti di dubbia esigibilità per 604.337,32 euro, alla quantificazione della parte vincolata da leggi e principi contabili per 55.907,15 euro, vincolata per trasferimenti per 96.313,26 euro, vincoli formalmente attribuiti per 17.306,35 euro e destinata ad investimenti per 252.232,94 euro, accertando un disavanzo di amministrazione effettivo pari a 80.833,07 euro.

In sede istruttoria, tuttavia, è stato rilevato che, le risorse vincolate accertate con il rendiconto dell'esercizio 2014 e con il riaccertamento straordinario dei residui, non utilizzate nel corso della gestione 2015 unitamente alle risorse derivanti dall'eliminazione di residui passivi della gestione vincolata e le risorse della gestione destinate a specifici interventi, non utilizzate per le spese cui erano vincolate, non sono state correttamente riportate nella parte vincolata accertata al termine dell'esercizio 2015.

Nello specifico in sede istruttoria è stato rilevato che le risorse vincolate per trasferimenti al 1/1/2015 non utilizzate durante la gestione 2015 pari a 40.676,52 euro, unitamente alla quota derivante dalla cancellazione di residui passivi finanziati da trasferimenti pari a 11.408,86 euro e le risorse vincolate per trasferimenti risultati dalla gestione di competenza 2015 pari a 80.130,40 euro (per un totale di 132.215,78 euro) non sono state complessivamente riportate nella quota vincolata per trasferimenti del risultato di amministrazione al termine dell'esercizio 2015 che risulta essere pari a 96.313,26 euro, con una differenza quindi di 35.902,52 euro.

Per quanto emerso nel corso dell'istruttoria il risultato di amministrazione al termine dell'esercizio 2015 si ridefinisce con l'accertamento di un disavanzo effettivo pari a 116.735,59 euro.

Il controllo monitoraggio effettuato sul risultato di amministrazione dell'esercizio 2014 e sulle operazioni di riaccertamento straordinario dei residui aveva condotto alla definizione di un risultato formale di amministrazione al 1 gennaio 2015 pari a 574.611,39 euro e di una quota disponibile negativa pari a 317.751,86 euro.

Per pari importo era stato definito il "maggiore disavanzo derivante dal riaccertamento" con la conseguente adozione di un piano di rientro articolato in 30 annualità e una rata di 10.036,70 euro nell'esercizio 2015 e pari a 10.591,73 euro a partire dal 2016.

In merito alla definizione del risultato di amministrazione conseguente alle operazioni di riaccertamento straordinario va evidenziato che il decreto ministeriale 2 aprile 2015 ha disposto, per i casi in cui è stato accertato un maggiore disavanzo da riaccertamento, che gli enti provvedessero al finanziamento del disavanzo nei termini e con le modalità ammesse dal decreto stesso, indicando una rateizzazione del disavanzo a cui deve essere data effettiva realizzazione negli esercizi previsti e per gli importi per ciascuno definiti.

Va specificato al riguardo che il citato decreto ministeriale, all'articolo 4, stabilisce che le quote di maggiore disavanzo da riaccertamento non ripianate negli esercizi ove è stata disposta la rateizzazione devono essere considerate "disavanzi ordinari" da finanziare ai sensi dell'art. 188 TUEL, in aggiunta alla quota del recupero del maggiore disavanzo derivante dal riaccertamento prevista per ciascun esercizio e di eventuali quote di recupero previste dai piani di rientro in corso di attuazione.

In conseguenza di quanto disposto dal decreto, dell'articolazione del disavanzo di amministrazione al 1 gennaio 2015 e di quanto previsto dall'ente con il piano di rientro adottato ai sensi del decreto ministeriale, il disavanzo realizzato al termine dell'esercizio 2015 si deve ritenere interamente ascrivibile alle operazioni di riaccertamento straordinario dei residui.

Quanto sopra rilevato in merito alla corretta definizione delle componenti del risultato di amministrazione, pur in presenza di un avanzo di amministrazione formale al termine della gestione 2015, costituisce una grave irregolarità contabile, in quanto la quota disponibile, nel caso di specie negativa, risulta di fatto alimentata da risorse, vincolate al finanziamento di specifici interventi, che risultano distolte dal loro ordinario impiego per essere destinata al finanziamento di spese di diversa natura.

Questo fenomeno comporta una distorta rappresentazione del risultato di amministrazione, che deve essere corretto ovvero compensato con apposita delibera degli organi competenti.

Tale correzione è necessaria anche per evitare le ripercussioni sugli esercizi futuri che potrebbero prodursi nel caso di eventuale utilizzo dell'avanzo libero per il finanziamento di ulteriori spese di parte corrente o nel caso di mancato finanziamento del disavanzo effettivo.

L'accertamento poi di un risultato negativo di amministrazione nei termini sopra indicati, anche se conseguente all'applicazione dei nuovi principi introdotti dal processo di armonizzazione contabile, è da considerarsi grave in quanto espressione di situazioni sottostanti contrarie ai principi di sana gestione e sostenibilità finanziaria.

Sul piano generale, ad eccezione della quota di disavanzo derivata dalla cancellazione di residui attivi e passivi da reimputare ad esercizi successivi e della quota eventualmente generata al momento della reimputazione dei crediti e debiti già assunti, il risultato negativo ha infatti alla base la sussistenza di residui attivi inesigibili o di dubbia e incerta esigibilità, mantenuti in bilancio e per i quali i nuovi principi contabili hanno richiesto la cancellazione o l'accantonamento nell'apposito fondo, ovvero la presenza di passività potenziali o situazioni debitorie latenti per le quali la legislazione oggi vigente richiede la costituzione di accantonamenti nei fondi rischi. Il disavanzo può inoltre derivare dall'obbligo di mantenimento, nel risultato di amministrazione, dei vincoli esistenti sulle entrate affluite al bilancio e non impegnate per le finalità a cui erano vincolate o destinate.

Nel caso di specie il disavanzo è dipeso anche dagli squilibri della gestione di competenza o della gestione residui ovvero dalla incapienza del bilancio rispetto alle necessità di finanziamento dei disavanzi pregressi derivanti dalla gestione o dal riaccertamento straordinario dei residui.

Indipendentemente dalle cause che l'hanno generato, la presenza di un disavanzo di amministrazione deve essere segnalato agli enti poiché espressione di situazioni patologiche che richiedono interventi immediati di rimozione o risanamento, al fine di ricondurre il bilancio dell'ente a condizioni di equilibrio e stabilità finanziaria.

La Sezione, per quanto rilevato, ritiene necessaria l'adozione di idonee misure correttive, ai fini del ripristino di una corretta gestione finanziaria. Nello specifico l'ente dovrà provvedere al finanziamento del disavanzo di amministrazione con gli ordinari strumenti previsti dall'art. 188 del TUEL ovvero, considerato che l'intero disavanzo è riconducibile alle operazioni di riaccertamento straordinario dei residui, provvedere alla relativa copertura nei termini definiti nella delibera consiliare approvata ai sensi del d.m. 2 aprile 2015.



## SEZIONE II - Rendiconto 2016

### 1. R.A. - RISULTATO DI AMMINISTRAZIONE

#### 1.1

La gestione complessiva ha chiuso, dal punto di vista contabile, con un avanzo di amministrazione pari a 1.217.757,25 euro. Tuttavia, tale saldo una volta considerate le rettifiche conseguenti alle diverse risultanze del rendiconto 2015 emerse dal controllo della Sezione, evidenzia un risultato di amministrazione non sufficiente a ricostituire i fondi accantonati, vincolati e destinati ad investimenti complessivamente quantificati in 1.281.629,64 euro (di cui accantonati a fondo crediti di dubbia esigibilità per 731.080,02 euro, fondi vincolati da leggi e principi contabili per 36.707,10 euro, vincolati da trasferimenti per 222.539,12 euro, vincoli formalmente attribuiti per 18.165,12 euro e quote destinate a investimenti per 273.138,28 euro), per cui il risultato di amministrazione effettivamente accertato al 31 dicembre 2016 è negativo per 63.872,39 euro.

Va premesso che con il rendiconto di gestione, a fronte di un avanzo di amministrazione accertato al 31 dicembre 2016 per 1.217.757,25 euro, l'ente ha provveduto alla definizione delle quote accantonate a fondo crediti di dubbia esigibilità per 651.229,30 euro alla quantificazione della parte vincolata da leggi e principi contabili per 20.979,87 euro, vincolata da trasferimenti per 197.522,04 euro, vincoli formalmente attribuiti per 18.165,12 euro e quota destinata a investimenti per 237.130,04 euro, accertando un risultato di amministrazione effettivo pari a 92.730,88 euro.

A seguito dell'istruttoria condotta sul rendiconto 2015 è emersa una diversa quantificazione del risultato dell'esercizio 2015 che comporta una diversa determinazione anche del risultato 2016.

L'istruttoria ha infatti evidenziato una diversa quantificazione del risultato dell'esercizio 2015 che ha condotto alla definizione di un risultato formale di amministrazione pari a 945.263,95 euro e di una quota disponibile pari a 116.735,59 euro, con un peggioramento del disavanzo per un importo pari a 35.902,52 euro.

In sede istruttoria, tuttavia, è stato rilevato che le risorse vincolate e destinate accertate con il rendiconto dell'esercizio 2015, non utilizzate nel corso della gestione 2016 unitamente alle risorse derivanti dall'eliminazione di residui passivi della gestione vincolata e destinata, le risorse della gestione vincolate e destinate a specifici interventi, non utilizzate nell'esercizio per la realizzazione degli interventi cui erano vincolate, non sono state correttamente riportate nella parte vincolata e destinata del risultato di amministrazione accertato al termine dell'esercizio 2016.

Nello specifico, in relazione alla quota vincolata da leggi e principi contabili, la quota di avanzo accertato al 31/12/2015 non utilizzato nell'esercizio 2016 pari a 24.989,89 euro unitamente alle risorse derivanti dalla competenza dell'esercizio pari

a 11.717,21 euro (per un totale di 36.707,10 euro), non sono state complessivamente riportate nella quota vincolata da leggi e principi contabili del risultato di amministrazione accertato al termine dell'esercizio 2016, che risulta essere pari a 20.979,87 euro, con una differenza di 15.727,23 euro.

In relazione alla quota vincolata da trasferimenti, l'avanzo accertato al 31/12/2015 non utilizzato nella gestione 2016 pari a 57.126,22 euro, la quota di risorse derivante dalla competenza 2016 pari a 164.483,62 euro e derivanti dalla cancellazione di residui passivi finanziati da trasferimenti pari a 929,28 euro (per un totale di 222.539,12 euro), non è stata interamente riportata nella quota vincolata da trasferimenti del risultato di amministrazione accertata dall'ente per un importo pari a 197.522,04 euro, con una differenza di 25.017,08 euro.

Relativamente alla quota destinata a investimenti, la quota di avanzo accertata al 31/12/2015 non utilizzata nella gestione 2016 pari a 232.873,62 euro, le risorse derivanti dalla gestione di competenza 2016 pari a 28.017,43 euro e derivanti dalla cancellazioni di residui passivi finanziati da entrate destinate a investimenti pari a 2.210,53 euro (per un totale pari a 263.101,58 euro), non sono state interamente riportate nella quota destinata a investimenti definita dall'ente al termine dell'esercizio per un importo pari a 237.130,04 uro.

In relazione alla corretta definizione della quota destinata a investimenti del risultato di amministrazione, occorre rilevare che l'ente ha provveduto a svincolare ed applicare al bilancio corrente, una quota pari a 10.036,70 euro dell'avanzo destinato a investimenti per la copertura della rata del disavanzo derivante dal riaccertamento straordinario. In relazione a tale metodologia il d.m. del 2 aprile 2015 contemplava tale possibilità, tuttavia si rileva che l'ente ha finanziato nel 2016 l'intera quota di disavanzo accertata al termine dell'esercizio 2015 pari a 80.833,07 euro, applicandola alla parte corrente del bilancio. Di conseguenza, a parere della Sezione, non risultava necessario lo svincolo di ulteriori risorse, peraltro dell'avanzo destinato a investimenti per la copertura di disavanzo, quindi tali risorse avendo finanziato spese di parte corrente sono state distolte dalla loro finalità originaria.

Ciò detto occorre rilevare che tale quota deve essere considerata nell'avanzo destinato a investimenti che si ridefinisce per un totale di 273.138,28 euro con una differenza rispetto a quanto accertato dall'ente pari a 36.008,24 euro.

In sede istruttoria è stata inoltre rilevata la non corretta determinazione delle quote accantonate a fondo crediti di dubbia esigibilità.

In relazione alla quantificazione del fondo crediti di dubbia esigibilità, l'ente ha optato per il metodo ordinario, tuttavia ha calcolato le percentuali di accantonamento prendendo a riferimento i residui iniziali e rispettivi incassi delle entrate ritenute di dubbia e difficile esazione del quinquennio 2011/2015, diversamente da quanto disposto dai principi contabili. Infatti, all'esempio 5 lettera b2) dispongono che in sede di rendiconto si provvede *“a calcolare, in corrispondenza di ciascuna entrata di cui al punto b1), la media del rapporto tra gli incassi (in c/residui) e l'importo dei residui attivi all'inizio di ogni anno degli ultimi 5 esercizi.”*

La Sezione, in base ai dati forniti dall'ente riferiti al quinquennio corretto (2012/2016), ha predisposto una proiezione della quantificazione del FCDE rideterminandolo per un importo pari a 731.080,02 euro. In fase istruttoria l'ente ha provveduto ad inviare un nuovo prospetto di calcolo, applicando quanto previsto dai principi contabili, che ha confermato la quantificazione del FCDE prospettata dalla Sezione.

Per quanto complessivamente esposto la quantificazione del FCDE accantonato nel risultato di amministrazione 2016 risulta inferiore all'importo minimo da considerarsi congruo in base ai principi contabili, pari a 731.080,02 euro, con una differenza di 79.850,72 euro.

È stato inoltre rilevato che la quota disponibile del risultato di amministrazione non è sufficiente a ricostituire gli accantonamenti, i vincoli e le quote destinate ad investimenti definiti al termine dell'esercizio.

Per quanto emerso nel corso dell'istruttoria il risultato di amministrazione al termine dell'esercizio 2016 si ridefinisce con l'accertamento di un disavanzo effettivo pari a 63.872,39 euro.

Il controllo monitoraggio effettuato sul risultato di amministrazione dell'esercizio 2015 ha condotto alla definizione di un risultato formale di amministrazione al 31 dicembre 2015 pari a 945.263,95 euro e di una quota disponibile negativa pari a 116.735,59 euro.

Per pari importo è stato definito il residuo disavanzo derivante dal riaccertamento straordinario, cui l'ente ha fatto fronte con adozione di un piano di rientro articolato in 30 annualità e una rata di 10.036,70 nell'esercizio 2015 e di 10.591,73 euro a partire dall'esercizio 2016.

In merito alla definizione del risultato di amministrazione conseguente alle operazioni di riaccertamento straordinario va evidenziato che il decreto ministeriale 2 aprile 2015 ha disposto, per i casi in cui è stato accertato un maggiore disavanzo da riaccertamento, che gli enti provvedessero al finanziamento del disavanzo nei termini e con le modalità ammesse dal decreto stesso, indicando una rateizzazione del disavanzo a cui deve essere data effettiva realizzazione negli esercizi previsti e per gli importi per ciascuno definiti.

Va specificato al riguardo che il citato decreto ministeriale all'articolo 4 stabilisce che le quote di maggiore disavanzo da riaccertamento non ripianate negli esercizi ove è stata disposta la rateizzazione devono essere considerate "disavanzi ordinari" da finanziare ai sensi dell'art. 188 TUEL, in aggiunta alla quota del recupero del maggiore disavanzo derivante dal riaccertamento prevista per ciascun esercizio e di eventuali quote di recupero previste dai piani di rientro in corso di attuazione.

In conseguenza di quanto disposto dal decreto, dell'articolazione del risultato disavanzo di amministrazione al 31 dicembre 2015 e di quanto previsto dall'ente con

il piano di rientro adottato ai sensi del decreto ministeriale, il disavanzo realizzato al termine dell'esercizio 2016 e rideterminato con la presente deliberazione si deve ritenere interamente ascrivibile alle operazioni di riaccertamento straordinario dei residui.

Quanto sopra rilevato in merito alla corretta definizione delle componenti del risultato di amministrazione, pur in presenza di un avanzo di amministrazione formale al termine della gestione 2016, costituisce una grave irregolarità contabile, in quanto la quota disponibile in caso di specie negativa risulta di fatto alimentata da risorse, vincolate al finanziamento generico di investimenti ovvero al finanziamento di specifici interventi, che risultano distolte dal loro ordinario impiego per essere destinata al finanziamento di spese di diversa natura e da risorse che dovevano essere accantonate per la tutela dei crediti di difficile esazione da considerarsi pertanto indisponibili.

Questo fenomeno comporta una distorta rappresentazione del risultato di amministrazione, che deve essere corretto ovvero compensato con apposita delibera degli organi competenti.

Tale correzione è necessaria anche per evitare le ripercussioni sugli esercizi futuri che potrebbero prodursi nel caso di eventuale utilizzo dell'avanzo libero per il finanziamento di ulteriori spese di parte corrente o nel caso di mancato finanziamento del disavanzo effettivo.

L'accertamento poi di un risultato negativo di amministrazione nei termini sopra indicati, anche se conseguente all'applicazione dei nuovi principi introdotti dal processo di armonizzazione contabile, è da considerarsi grave in quanto espressione di situazioni sottostanti contrarie ai principi di sana gestione e sostenibilità finanziaria.

Sul piano generale, ad eccezione della quota di disavanzo derivata dalla cancellazione di residui attivi e passivi da reimputare ad esercizi successivi e della quota eventualmente generata al momento della reimputazione dei crediti e debiti già assunti, il risultato negativo ha infatti alla base la sussistenza di residui attivi inesigibili o di dubbia e incerta esigibilità, mantenuti in bilancio negli esercizi precedenti e per i quali i nuovi principi contabili hanno richiesto la cancellazione o l'accantonamento nell'apposito fondo, ovvero la presenza di passività potenziali o situazioni debitorie latenti per le quali la legislazione oggi vigente richiede la costituzione di accantonamenti nei fondi rischi. Il disavanzo può inoltre derivare dall'obbligo di mantenimento, nel risultato di amministrazione, dei vincoli esistenti sulle entrate affluite al bilancio e non impegnate per le finalità a cui erano vincolate o destinate.

Nel caso di specie il disavanzo è dipeso anche dagli squilibri della gestione di competenza o della gestione residui ovvero dalla incapienza del bilancio rispetto alle necessità di finanziamento dei disavanzi pregressi derivanti dalla gestione o dal riaccertamento straordinario dei residui.

Indipendentemente dalle cause che l'hanno generato, la presenza di un disavanzo di amministrazione deve essere segnalato agli enti poiché espressione di situazioni

patologiche che richiedono interventi immediati di rimozione o risanamento, al fine di ricondurre il bilancio dell'ente a condizioni di equilibrio e stabilità finanziaria.

La Sezione, per quanto rilevato, ritiene necessaria l'adozione di idonee misure correttive, ai fini del ripristino di una corretta gestione finanziaria. Nello specifico l'ente dovrà provvedere al finanziamento del disavanzo di amministrazione con gli ordinari strumenti previsti dall'art. 188 del TUEL ovvero, in riferimento all'extradeficit, provvedere alla relativa copertura nei termini definiti nella delibera consiliare approvata ai sensi del D.M. 2 aprile 2015.

## 1.2

L'esame del risultato di amministrazione dell'esercizio 2015 e 2016 e l'istruttoria condotta sul rendiconto approvato hanno, inoltre, evidenziato un comportamento dell'ente contrario alla normativa contabile evidenziando nell'esercizio 2016 una discordanza nella gestione dei residui attivi di bilancio.

In particolare, in sede di riaccertamento ordinario 2015 l'ente ha provveduto a determinare al 31/12/2015 i residui attivi del titolo I dell'entrata per un importo pari a 1.168.479,18, come risultante dal prospetto riepilogativo delle entrate 2015. Tuttavia, la riapertura dei residui attivi del titolo I al 1/1/2016, evidenzia un importo di residui pari a 1.168.435,20 euro, come da prospetto riepilogativo delle entrate 2016, con una differenza pari a 43,98 euro.

Al riguardo, in sede istruttoria, l'ente ha dichiarato che "è stato rilevato un malfunzionamento del programma di contabilità nella contabilizzazione del movimento residuo, il quale risulta diverso rispetto al calcolo dei progressivi sul capitolo di riferimento. L'accertamento interessato è a 0 sia nel 2015 che nel 2016 (così definito a seguito della revisione) ma la sua contabilizzazione nei progressivi del 2015 riporta la differenza di € 43,98".

A parere della Sezione, tale metodologia operativa, seppur contraria alla normativa in vigore, risulta di per sé non pregiudizievole ai fini dei risultati della gestione del bilancio, non avendo generato una espansione della capacità di spesa dell'ente ma viceversa, avendo comportato una sottostima delle componenti attive della gestione residui, con un conseguente peggioramento del risultato di amministrazione.

Considerato che quanto sopra fa rilevare una grave violazione della normativa contabile in vigore con l'inosservanza dei principi contabili di veridicità, attendibilità, correttezza e integrità del bilancio, si invia l'ente a confermare quanto dichiarato in sede istruttoria ossia alla verifica della posta residuale attiva a alla sua eventuale cancellazione.

## 2.

Terminata la disamina del risultato di amministrazione accertato al termine dell'esercizio 2016, per quanto il presente controllo sia basato sui dati contabili sinteticamente rappresentati dall'ente nel questionario e nella documentazione acquisita agli atti, e prescindendo da un'analisi dei fatti gestionali sottostanti e dalle

modalità seguite dall'ente o dalle valutazioni effettuate con il rendiconto, preme affrontare alcuni aspetti legati alla genesi del disavanzo di amministrazione, considerato che, nel caso di specie, il risultato di amministrazione è stato ottenuto anche attraverso l'applicazione delle quote vincolate accertate nel risultato di amministrazione dell'esercizio precedente.

Nel bilancio di previsione dell'esercizio 2016, infatti, sono state applicate quote vincolate e destinate del risultato 2015 per complessivi 129.043,52 euro di cui 36.006,82 euro per il finanziamento di spese di parte corrente e 93.036,70 euro per il finanziamento di spese di parte capitale.

Analogamente e per importi superiori, erano stati costruiti gli equilibri di bilancio nell'esercizio 2015: a fronte di una applicazione complessiva di quote vincolate e destinate per 328245,71 euro, 6.196,02 euro erano stati impiegati per il finanziamento di spese di parte corrente e 322.049,69 euro per il finanziamento di spese di parte capitale.

Al contempo la programmazione dell'ente ha previsto la copertura nei tre esercizi del bilancio delle quote annuali del disavanzo derivante dal riaccertamento straordinario, nel caso di specie pari al trentesimo del disavanzo accertato al 1 gennaio 2015.

Con tale impostazione del bilancio, dunque, l'ente ha previsto l'impiego immediato di una parte delle quote vincolate del risultato di amministrazione ma ha rinviato al trentennio il riassorbimento del disavanzo emerso dal riaccertamento e ancora presente al 31 dicembre 2015, utilizzando in tal modo quote del risultato che, in attesa della completa copertura del disavanzo, non possono ritenersi concretamente ricostituite e pertanto non pienamente disponibili nel risultato di amministrazione.

Il problema che si pone è dunque legato all'ammissibilità dell'impiego di quote accantonate/vincolate del risultato di amministrazione quando l'ente si trovi in condizioni di disavanzo di amministrazione.

Sul tema la Sezione si è espressa con alcune deliberazioni relative agli esiti del controllo monitoraggio sul rendiconto 2015 e 2016 tra le quali, *in primis*, la delibera n. 49 del 18 luglio 2018.

In quella sede, si era ritenuto che, in assenza di inequivoche indicazioni normative sulla possibilità di impiegare quote del risultato in presenza di un disavanzo di amministrazione, la problematica in esame non si ponesse in una condizione di "normalità", ove le regole contabili impongono l'applicazione del disavanzo già nel primo esercizio successivo a quello di accertamento e contestualmente non vieta in modo esplicito la possibilità di applicazione delle quote vincolate dello stesso risultato. Il bilancio di previsione, che è articolato in almeno tre esercizi e ha carattere autorizzatorio su tutte le annualità considerate, deve prevedere il finanziamento del disavanzo, cioè deve contenere una previsione di entrata tale da dare copertura al disavanzo nell'anno o nelle annualità programmate e garantire gli equilibri di bilancio.

In un siffatto contesto si riteneva che non generasse particolari problematiche l'applicazione delle quote accantonate/vincolate del risultato di amministrazione, che assumono "effettività" proprio in funzione del finanziamento del disavanzo programmato nel medesimo arco temporale del bilancio.

Questo meccanismo, come detto desumibile dal principio contabile e quindi legato alle condizioni “ordinarie” in cui l’ente può trovarsi (presenza di disavanzo della gestione), sembrava tuttavia messo in crisi quando applicato alla situazione del tutto straordinaria generata dalla presenza di un disavanzo il cui finanziamento è ammesso in un arco di tempo assai più ampio (trenta anni) rispetto a quello contemplato nel principio contabile, e quando l’ente utilizza i vincoli in misura superiore alla quota di disavanzo che prevede di ripianare nel singolo esercizio o nel medesimo arco temporale del bilancio.

La situazione di disavanzo (ordinario o da riaccertamento) implica, in generale, che il saldo formale accertato al termine dell’esercizio (quale somma algebrica tra la cassa, i residui attivi e passivi e il fondo pluriennale vincolato) non è sufficiente a ricomprendere il complesso degli accantonamenti, dei vincoli e delle quote destinate definiti sul risultato stesso. Il disavanzo, in tal senso, non è altro che l’entità delle risorse che devono essere ancora reperite per rendere effettivi gli accantonamenti, i vincoli e le quote destinate accertate al termine dell’esercizio. E tale circostanza vale a maggior ragione quando l’ente si trova in situazioni di disavanzo formale, ovvero quando è negativo anche il saldo algebrico tra la cassa, i residui attivi e passivi e il fondo pluriennale vincolato (risultato contabile di amministrazione di cui all’art. 186 del Tuel - lettera “a” del prospetto ministeriale).

Come detto sembrava non destare particolari problematiche un bilancio che prevedesse l’utilizzo delle quote accantonate e vincolate contestualmente al finanziamento del disavanzo, poiché, in tal caso, nello stesso atto di programmazione e nello stesso arco temporale, l’ente utilizza le quote di risultato accantonate/vincolate e reperisce le risorse aggiuntive che occorrono per uscire dalla condizione di disavanzo e dare così effettività alle quote del risultato di amministrazione. Maggiore cautela si avrebbe poi se l’utilizzo dell’avanzo nel primo esercizio avvenisse nel limite del ripiano del disavanzo disposto sull’esercizio medesimo, in modo tale da ridurre al minimo, anche nell’ambito del periodo di validità del bilancio, lo sfasamento temporale tra le due operazioni di utilizzo dei vincoli e finanziamento del disavanzo.

Era del tutto evidente, invece, che l’utilizzo immediato dei vincoli, a fronte del finanziamento degli stessi in trenta anni, ponesse problematiche legate all’effettività della risorsa che viene utilizzata per garantire gli equilibri di bilancio e, in corso di gestione, alla effettività della copertura finanziaria delle spese che vengono assunte in bilancio.

Sul tema dell’effettività delle risorse che devono dare copertura agli interventi di spesa, più volte affrontato dalla Corte costituzionale, lo stesso principio contabile si esprime nel contesto delle regole generali fissate per l’applicazione dell’avanzo di amministrazione specificando che *“non è conforme ai precetti dell’art. 81, quarto comma, della Costituzione realizzare il pareggio di bilancio in sede preventiva, attraverso l’utilizzo dell’avanzo di amministrazione non accertato e verificato a seguito della procedura di approvazione del bilancio consuntivo dell’esercizio precedente (sentenza n. 70/2012 della Corte costituzionale)”*.

E nei passaggi successivi ove viene ipotizzato l’utilizzo dell’avanzo presunto, ammesso solo in relazione all’impiego delle quote accantonate e vincolate, il principio contabile pone l’attenzione sulla circostanza che l’applicazione di tali quote può

essere effettuata in una prima fase (bilancio di previsione) solo a seguito dell'attenta valutazione delle componenti vincolate dell'esercizio precedente e, in sede di variazione di bilancio, per le quote accantonate, solo nel caso in cui la verifica del risultato dell'esercizio precedente sia stata operata *“con riferimento a tutte le entrate e spese dell'esercizio precedente e non solo alle entrate e spese vincolate”*.

Si riteneva che la definizione di una simile procedura evidenziasse l'intento del principio contabile di ammettere l'utilizzo delle quote vincolate nella misura in cui le stesse risultassero effettivamente disponibili nel risultato di amministrazione dell'esercizio precedente. Cosa che, come detto, non si poteva ritenere verificata nei casi di disavanzo di amministrazione.

Ad una simile impostazione, cioè quella di porre in discussione l'impiego dei vincoli del risultato quando l'ente si trovasse in una condizione di disavanzo di amministrazione, faceva da contraltare la considerazione che una gran parte dell'impianto normativo dell'armonizzazione contabile si basa proprio sull'obbligo di costituire accantonamenti e vincoli conseguenti sia al meccanismo della competenza potenziata (con il conseguente divieto di assumere gli *“impegni di stanziamento”* previsti nel sistema previgente) sia all'esigenza di rendere più rappresentativo il risultato di amministrazione rispetto a tutte le posizioni di debito latenti che ancora non hanno assunto la connotazione di obbligazione giuridica. Si riteneva poi che non andasse trascurato il rilievo assunto da alcuni accantonamenti (come il fondo crediti di dubbia e difficile esazione) che hanno lo scopo di rendere di fatto indisponibile quella parte del risultato di amministrazione che deve ritenersi incerto nella sua stessa esistenza.

I due precetti (divieto di utilizzo degli accantonamenti/vincoli ed obbligo di costituzione degli accantonamenti/vincoli/quote destinate), entrambi logici rispetto alle finalità che perseguono (il primo quella di impedire l'impiego di una risorsa non pienamente disponibile e il secondo quella di far emergere la reale natura del risultato che viene accertato) apparivano difficilmente conciliabili quando l'ente si fosse trovato in una condizione di disavanzo e avesse scelto di dare copertura a tale disavanzo in un arco temporale diverso rispetto a quello di utilizzo dei vincoli. L'ente infatti, per rispettarli entrambi, soprattutto a livello previsionale ove l'impiego di una risorsa non *“effettiva”* secondo l'accezione della Corte costituzionale avrebbe reso *“illegittimo”* l'atto di programmazione, sarebbe obbligato a ritardare l'utilizzo delle quote accantonate/vincolate fino al completo riassorbimento del disavanzo oppure a reperire risorse aggiuntive da destinare al finanziamento delle spese cui erano preordinati i vincoli. Fermo restando che la presenza di un disavanzo di amministrazione è da ritenersi di per sé una condizione patologica a cui gli enti devono rispondere con tempestive, prioritarie ed efficaci soluzioni, la prima opzione appariva incongruente con il trentennio ammesso per la copertura del disavanzo da riaccertamento quando l'ente avesse obblighi di qualsiasi tipo nella tempistica di realizzazione della spesa cui erano preordinati i vincoli dell'avanzo. La seconda opzione, invece, oltre ad apparire di per sé incoerente con il sistema (poiché l'apposizione del vincolo nell'avanzo di amministrazione ha proprio la finalità di evidenziare una risorsa già esistente, cioè affluita al bilancio attraverso l'accertamento d'entrata e l'imputazione all'esercizio, che tuttavia nel caso di disavanzo deve essere resa effettivamente disponibile attraverso il finanziamento del



disavanzo), si concretizzava nei fatti in un recupero anticipato del disavanzo che l'ente aveva scelto di finanziare in un arco temporale diverso rispetto a quello del bilancio. Conseguenza questa che, seppure auspicabile dal punto di vista della sana gestione dei bilanci e della tenuta degli equilibri nel tempo, sembrava limitare le opportunità concesse dal legislatore nella fase di avvio del processo di armonizzazione. Così come risultava di non agevole applicazione nei casi di squilibri strutturali cui l'ente aveva posto rimedio con l'attivazione delle procedure di cui all'art. 243 Tuel e la conseguente adozione di un piano di riequilibrio pluriennale ove il riassorbimento del disavanzo è di norma programmato in 10 annualità.

Gli elementi analizzati dalla Sezione rendevano evidente come l'impianto normativo e la necessità di garantire i precetti costituzionali che impongono di finanziare spesa pubblica solo in presenza di risorse certe ed effettivamente disponibili erano in qualche modo non compatibili con le norme di particolare favore introdotte dal sistema per dare avvio al percorso di armonizzazione dei sistemi contabili.

In attesa di un chiarimento legislativo sul tema occorreva tuttavia trovare soluzioni contabili che, pur non introducendo divieti che il sistema normativo e contabile al momento non sembrava rendere evidenti, non esponesse gli enti a condotte rischiose e potenzialmente pregiudizievoli della tenuta degli equilibri di bilancio nel tempo.

Una soluzione che la Sezione aveva ritenuto percorribile era quella di ritenere ammissibile l'utilizzo delle quote accantonate/vincolate nel risultato di amministrazione nei limiti del saldo formale positivo accertato al termine dell'esercizio (lettera "a" del prospetto ministeriale) poiché tale saldo, in presenza di un disavanzo di amministrazione effettivo (lettera "e" del prospetto), misura, al netto del fondo pluriennale vincolato, l'entità delle risorse "contabilmente" avanzate dall'esercizio precedente e affluite nel risultato di amministrazione sotto forma di liquidità (cassa positiva) o di saldo positivo tra i crediti ancora da riscuotere (residui attivi) e i debiti ancora da pagare (residui passivi).

La soluzione prospettata, tuttavia, richiedeva che si tenesse conto, secondo la specificità dell'ente, delle valutazioni che il principio contabile impone sulla bontà di tale saldo, in modo tale da impiegare solo quella parte del saldo formale di amministrazione che poteva ritenersi oggettivamente realizzato e realizzabile. Ci si riferiva ovviamente al fondo crediti di dubbia esigibilità, che ha lo scopo di rendere di fatto indisponibile quella parte dell'avanzo che, sulla base della capacità di realizzazione pregressa dei residui attivi, deve ritenersi di fatto non pienamente attendibile, ma anche al fondo per la restituzione dell'anticipazione di liquidità che è nei fatti un "non avanzo" ovvero una posta che affluisce al risultato di amministrazione al solo scopo di garantire la sterilizzazione delle operazioni di anticipazione di liquidità.

L'ente inoltre avrebbe dovuto tenere conto, nella definizione dell'entità dei vincoli applicabili, della quota di disavanzo ripianata nell'annualità del bilancio considerata poiché, come già riferito in premessa alla stessa trattazione, l'applicazione delle quote accantonate/vincolate del risultato di amministrazione non sembrava destare particolari problematiche (anche se l'effettiva copertura del disavanzo può essere verificata solo al termine dell'esercizio) quando avveniva nei limiti del disavanzo finanziato nello stesso arco temporale del bilancio.

La Sezione ha specificato, inoltre, che, in ogni caso, si rendesse necessaria una distinzione tra le diverse tipologie di applicazione del risultato di amministrazione che possono essere realizzate dagli enti, distinguendo tra quelle che corrispondono a meri “tecnicismi” contabili (come, per i casi ammessi, l’applicazione del fondo crediti al bilancio di previsione per finanziare l’accantonamento dell’esercizio di competenza o per dare evidenza dell’utilizzo del fondo iniziale) da quelle che invece hanno lo scopo di finanziare nuova spesa ancorché legata alle stesse finalità per cui i vincoli sono stati costituiti. Solo in tale seconda ipotesi si riteneva che potesse derivare il pregiudizio agli equilibri di bilancio e alla stabilità finanziaria che in questa sede si intende prevenire.

Da ultimo si era ritenuto utile precisare che, se le considerazioni svolte in ordine alla necessità di garantire il rispetto dei precetti costituzionali all’interno del complesso quadro normativo e contabile, valevano per le condizioni di disavanzo sostanziale, esse avrebbero dovuto valere a maggior ragione quando l’ente si fosse trovato in condizioni di disavanzo di amministrazione formale, ovvero quando fosse risultato negativo anche il “risultato contabile di amministrazione” di cui all’art. 186 del TUEL. In una siffatta condizione, infatti, il disavanzo di amministrazione effettivo (lettera “e” del prospetto ministeriale) misura sia l’entità delle risorse (libere) che devono essere reperite per dare effettività ai vincoli definiti nel risultato che quelle necessarie al finanziamento di spese sostenute in assenza di qualsiasi copertura finanziaria.

Nel caso del saldo formale positivo, infatti, l’ente ha dato copertura al complesso delle sue spese ancorché attraverso un improprio utilizzo delle risorse vincolate o da accantonare (che devono pertanto essere ricostituite negli esercizi successivi attraverso il reperimento delle risorse libere mancate nell’esercizio in chiusura). Nell’ipotesi invece di un saldo formale negativo, una parte delle spese impegnate e imputate risultano, al momento dell’accertamento del risultato, prive di qualsiasi copertura finanziaria. Ciò obbliga gli enti a reperire, negli esercizi successivi all’accertamento, le risorse finanziarie che sono mancate nell’esercizio in cui il disavanzo si è generato.

In una siffatta condizione di squilibrio, si riteneva che l’applicazione di quote vincolate o accantonate nel risultato di amministrazione impedisse ogni valutazione positiva sull’effettività della risorsa che viene applicata al bilancio, rendendo di fatto disatteso il precetto costituzionale secondo cui gli equilibri di bilancio devono essere garantiti e mantenuti attraverso l’impiego di risorse certe e attendibili.

La auspicata soluzione normativa sulla legittimità dell’applicazione delle quote vincolate del risultato di amministrazione è stata finalmente introdotta dal legislatore tramite i commi 897-900 dell’art. 1 della legge di bilancio per il 2019 (l. n. 145 del 30 dicembre 2018).

Ad una prima lettura del testo normativo sembra che la soluzione individuata dal legislatore sia molto simile a quella a cui autonomamente la Sezione era arrivata in via interpretativa, in base ai principi contabili e al Tuel. Al riguardo la legge ha previsto che:

*“897. Ferma restando la necessità di reperire le risorse necessarie a sostenere le spese alle quali erano originariamente finalizzate le entrate vincolate e accantonate, l'applicazione al bilancio di previsione della quota vincolata, accantonata e destinata del risultato di amministrazione è comunque consentita, agli enti soggetti al decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118, per un importo non superiore a quello di cui alla lettera A) del prospetto riguardante il risultato di amministrazione al 31 dicembre dell'esercizio precedente, al netto della quota minima obbligatoria accantonata nel risultato di amministrazione per il fondo crediti di dubbia esigibilità e del fondo anticipazione di liquidità, incrementato dell'importo del disavanzo da recuperare iscritto nel primo esercizio del bilancio di previsione. [...]*

*898. Nel caso in cui l'importo della lettera A) del prospetto di cui al comma 897 risulti negativo o inferiore alla quota minima obbligatoria accantonata nel risultato di amministrazione per il fondo crediti di dubbia esigibilità e al fondo anticipazione di liquidità, gli enti possono applicare al bilancio di previsione la quota vincolata, accantonata e destinata del risultato di amministrazione per un importo non superiore a quello del disavanzo da recuperare iscritto nel primo esercizio del bilancio di previsione”.*

Si rileva che, a differenza di quanto prospettato dalla Sezione, il legislatore ha optato per una soluzione più rigida, indicando esattamente il metodo di calcolo per giungere alla determinazione dell'importo che è possibile applicare al bilancio.

A seguito della novella normativa, l'ente dovrà, quindi, nelle proprie future determinazioni a riguardo, attenersi scrupolosamente a quanto ora previsto in via legislativa.

Al termine di questa articolata trattazione si ritiene utile evidenziare che, nel caso in esame (e con riferimento al solo esercizio 2016), è stata applicata al bilancio dell'esercizio una parte (pari a 129.043,52 euro) dei vincoli costituiti sul risultato di amministrazione dell'esercizio 2015. In relazione al bilancio corrente, sono state applicate quote vincolata da leggi e principi contabili per 30.917,26 euro e da trasferimenti per 5.089,56 euro. In relazione al bilancio di parte capitale è stata invece applicata la quota di 93.036,70 euro di cui 70.000,00 da trasferimenti, 3.677,38 euro da vincoli formalmente attribuiti e 19.359,32 euro derivanti dalla quota “destinata ad investimenti” nel risultato di amministrazione 2015.

È appena il caso di rilevare che laddove l'ente avesse dovuto applicare l'attuale normativa all'esercizio 2016, poiché il saldo formale di amministrazione è risultato positivo al termine dell'esercizio 2015, l'applicazione delle quote vincolate del risultato di amministrazione non avrebbe potuto essere superiore a 350.963,33 euro.

## CONCLUSIONI

L'esame dei rendiconti degli esercizi 2015 e 2016 si è concluso con la segnalazione di irregolarità attinenti alle annualità esaminate e i profili sopra rappresentati.

In particolare, sull'esercizio 2015 è emersa la non corretta determinazione della quota vincolata per trasferimenti e il conseguente accertamento di un disavanzo di amministrazione al termine dell'esercizio maggiore rispetto a quello definito dall'ente. L'istruttoria e gli elementi complessivamente forniti hanno condotto alla

ridefinizione della quota vincolata per trasferimenti per 132.215,78 euro e alla quantificazione della quota disponibile negativa per 116.735,59 euro.

Sull'esercizio 2016 l'istruttoria ha fatto emergere la non corretta determinazione della quota vincolata per trasferimenti, della quota vincolata per legge e principi contabili e della quota destinata a investimenti. Inoltre, è stata rilevata la non corretta quantificazione del fondo crediti di dubbia esigibilità. Tutto ciò ha comportato la rilevazione di un disavanzo di amministrazione al termine dell'esercizio. L'istruttoria e gli elementi complessivamente acquisiti hanno condotto alla ridefinizione delle quote accantonate a fondo crediti di dubbia esigibilità per 731.080,02 euro, quote vincolate da leggi e principi contabile per 36.707,10 euro, quote vincolate da trasferimenti per 222.539,12 euro e quote destinate a investimenti per 273.138,28 euro, evidenziando un saldo negativo della parte disponibile al termine dell'esercizio pari a 63.872,39 euro.

Oltre agli aspetti legati al risultato di amministrazione, sono emerse alcune criticità nella gestione dei residui attivi e nell'impiego, nel bilancio di previsione, dei fondi e vincolati e destinati con il rendiconto di gestione dell'esercizio precedente.

Il controllo della Sezione, a norma dell'art. 148-bis del TUEL, in presenza di gravi irregolarità contabili legate al mancato rispetto della normativa, dei criteri e delle regole contabili, si conclude con l'adozione di "specifiche pronunce di accertamento", indirizzate all'organo elettivo e all'organo di vertice dell'ente, che sono chiamati ad adottare le misure consequenziali per il ripristino degli equilibri di bilancio e della regolarità amministrativo-contabile.

Come chiarito in premessa, la Sezione ha analizzato distintamente i risultati dei rendiconti degli esercizi 2015 e 2016, rilevando per ciascuno di essi, ove presenti, irregolarità connesse ai profili esaminati.

L'esame congiunto di due annualità di bilancio richiede tuttavia la necessità di valutare, per le azioni correttive attinenti le segnalazioni sull'esercizio 2015, se queste abbiano trovato comunque soluzione nel corso della gestione 2016 o se, viceversa, permangono o si riflettano sul risultato accertato al termine dello stesso. La Sezione ha pertanto considerato congruente con il modello di controllo adottato e con il quadro normativo complessivo la richiesta di interventi correttivi solo nei casi in cui questi possano essere utilmente condotti al termine dell'esercizio 2016.

Per quanto esposto la Sezione ritiene necessaria l'adozione di interventi correttivi nei termini di seguito sintetizzati.

#### Risultato di amministrazione:

In relazione alla presenza di un saldo negativo della parte disponibile al termine dell'esercizio 2015 e 2016 pari rispettivamente a 116.735,59 euro e a 63.872,39 euro, l'ente dovrà provvedere al finanziamento del disavanzo di amministrazione come determinato al termine dell'esercizio 2016. Nello specifico l'ente dovrà operare con gli ordinari strumenti previsti dall'art. 188 del TUEL ovvero considerato che l'intero disavanzo è riconducibile alle operazioni di riaccertamento straordinario, provvedere alla relativa copertura nei termini definiti nella delibera consiliare approvata ai sensi del d.m. 2 aprile 2015.

In relazione ai rilievi formulati sulla determinazione del risultato di amministrazione dell'esercizio 2015 e 2016, l'ente dovrà provvedere alla corretta rappresentazione dei dati di rendiconto dei due esercizi attraverso l'adozione di apposita delibera consiliare.

Tale atto dovrà aver riguardo non solo alla corretta determinazione del maggiore disavanzo, ma anche ai necessari aggiustamenti dei bilanci degli esercizi successivi, per gli effetti che su questi si dovranno produrre in conseguenza degli obblighi di finanziamento del disavanzo ordinario e di quello derivante dal riaccertamento.

Ai sensi dell'art. 148-bis TUEL, e ai fini del successivo esercizio dell'attività di controllo spettante a questa Sezione, l'ente dovrà adottare le menzionate misure correttive, entro sessanta giorni dalla comunicazione di avvenuto deposito della pronuncia di accertamento.

#### DISPONE

che copia della presente deliberazione sia trasmessa al Consiglio comunale, al Sindaco, all'Organo di revisione dell'ente e, per conoscenza, al Consiglio delle autonomie locali.

La presente pronuncia è soggetta a obbligo di pubblicazione da parte del Comune, ai sensi dell'art. 31 d.lgs. 14 marzo 2013, n. 33 (concernente il "Riordino della disciplina riguardante gli obblighi di pubblicità, trasparenza e diffusione di informazioni da parte delle pubbliche amministrazioni").

Così deciso in Firenze, nell'adunanza del 3 luglio 2019.

Il presidente relatore  
f.to Cristina Zuccheretti

Depositata in segreteria il 2 agosto 2019

Il funzionario preposto al servizio di supporto  
f.to Claudio Felli