



*Corte dei Conti*

SEZIONE REGIONALE DI CONTROLLO PER LA TOSCANA

composta dai magistrati:

Cristina ZUCCHERETTI	presidente
Nicola BONTEMPO	consigliere relatore
Mauro NORI	consigliere
Francesco BELSANTI	consigliere
Paolo BERTOZZI	primo referendario
Fabio ALPINI	referendario

nell'adunanza del 16 gennaio 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 **SCARLINO (GR)** 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 delle osservazioni e delucidazioni che l'ente ha prodotto, con nota del 9 gennaio 2019 prot. Sezione n. 159, in relazione alle gravi irregolarità emerse in sede istruttoria ed esposte nella bozza di deliberazione inviata con nota del 27 dicembre 2018 prot. 7933;

UDITO il relatore, cons. Nicola Bontempo;

## 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 **SCARLINO (GR)**, 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

### RISULTATO DI AMMINISTRAZIONE

1. La gestione complessiva ha chiuso, dal punto di vista contabile, con un avanzo di amministrazione pari a 2.388.030,47 euro. Tuttavia, tale avanzo non è sufficiente a ricostituire i fondi accantonati, vincolati e destinati ad investimenti complessivamente quantificati in 3.507.639,08 euro, per cui il risultato di amministrazione effettivamente accertato al 31 dicembre 2015 è negativo per 1.119.608,61 euro.

Il controllo monitoraggio effettuato sul risultato di amministrazione dell'esercizio 2014 e sulle operazioni di riaccertamento straordinario dei residui avevano condotto alla definizione di un risultato formale di amministrazione al 1 gennaio 2015 pari a 2.442.561,22 euro e di una quota disponibile negativa pari a 1.408.373,47 euro.

Per pari importo era stato definito il "maggior disavanzo da riaccertamento" con la conseguente adozione di un piano di rientro articolato in 30 annualità ed una rata costante di 46.945,79 euro.

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 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.

L'accertamento 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.

Indipendentemente dalle cause che l'hanno generato, la presenza di un disavanzo di amministrazione al termine dell'esercizio 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, 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.

2. Dall'esame istruttorio condotto sul rendiconto 2015, è emerso che l'ente non ha proceduto ad effettuare in bilancio la corretta e integrale contabilizzazione delle movimentazioni dei flussi di cassa relativi alle entrate a specifica destinazione, come previsto dall'art. 180 TUEL per le modalità di riscossione, e dall'art. 195 TUEL per il loro successivo utilizzo.

L'ente ha attestato, in sede istruttoria, che nel corso della gestione 2015 i titoli di entrata e di spesa relativi a partite con natura vincolata non sono stati rilevati nelle movimentazioni registrate presso il tesoriere in conseguenza del fatto che, al 1 gennaio 2015, era stato attribuito un valore negativo alla cassa vincolata e che tale saldo negativo doveva essere compensato dalla riscossione di entrate con natura vincolata, in particolare inerenti future erogazioni di contributi in conto capitale da parte di enti pubblici, realizzate nel corso della gestione 2015 e dei successivi esercizi. In altri termini, secondo l'impostazione seguita dall'ente, poiché al 1 gennaio 2015 i pagamenti con natura vincolata erano risultati superiori alle relative riscossioni e la situazione della cassa evidenziava la necessità di "ricostituire" le partite libere della cassa, temporaneamente utilizzate per il pagamento di spese con natura vincolata,

l'ente non era tenuto alla rilevazione delle partite vincolate in termini di cassa fino all'azzeramento del saldo negativo rilevato al 1 gennaio 2015.

In sede istruttoria l'ente ha, a tal fine, attestato *“di tener conto extra-contabilmente delle entrate via via riscosse aventi vincolo di destinazione derivante da legge, da trasferimenti e da prestiti in modo da monitorare il rientro dal deficit e cominciare, qualora ne ricorresse il caso, alla contabilizzazione ed agli utilizzi della cassa vincolata”*.

In merito alla metodologia utilizzata dall'ente va preliminarmente evidenziato che la riforma contabile non ha modificato in modo sostanziale la disciplina degli incassi e dei pagamenti vincolati degli enti locali, che resta definita dagli articoli 180, 185 e 195 del testo unico. Come specificato dal principio contabile, *“l'unica novità introdotta in materia è costituita dall'obbligo, a decorrere al 1 gennaio 2015, di contabilizzare nelle scritture finanziarie i movimenti di utilizzo e di reintegro delle somme vincolate di cui all'art. 180, comma 3, lettera d), secondo le modalità indicate nel presente principio contabile applicato (art. 195, comma 1, ultimo periodo, del Tuel integrato dal decreto correttivo del decreto legislativo n. 118/2011)”*.

Il principio contabile, tuttavia, pur non innovando in maniera sostanziale la disciplina della cassa vincolata, ha definito, e reso esplicite, le modalità operative da seguire per garantire la rilevazione delle partite vincolate e il loro eventuale utilizzo per il pagamento di spese di natura corrente. Modalità che, oltre a chiarire un quadro procedurale che in precedenza non trovava puntuale e sistematica applicazione, hanno lo scopo di uniformare le procedure di rilevazione per gli enti territoriali e garantire una effettiva rappresentazione delle componenti della cassa tanto nella contabilità dell'ente quanto nelle scritture dell'istituto tesoriere.

Per raggiungere tale obiettivo, nella fase di avvio del nuovo sistema armonizzato, era richiesto agli enti di provvedere alla determinazione della cassa vincolata al 1 gennaio 2015 e alla sua segnalazione all'istituto tesoriere. Tale quantificazione, da effettuare con determinazione del responsabile finanziario, doveva avvenire secondo le risultanze della contabilità dell'ente e per un importo non inferiore alla *“differenza tra i residui tecnici al 31 dicembre 2014 e i residui attivi riguardanti entrate vincolate alla medesima data”*. A seguito dell'approvazione del rendiconto della gestione 2014, essendo quello definito al 1 gennaio 2015 un dato presuntivo, l'ente era poi tenuto a segnalare al proprio tesoriere l'importo definitivo delle riscossioni vincolate risultanti dal consuntivo.

Il principio contabile, dunque, ha richiesto una quantificazione della cassa vincolata al 1 gennaio 2015 che, in assenza di una puntuale definizione già operata dall'ente al 31 dicembre 2014, doveva essere ottenuta con un metodo presuntivo, dato dalla differenza tra i residui passivi e quelli attivi riferiti alle partite vincolate, da confermare o rettificare a seguito dell'approvazione del rendiconto di gestione. Si deve qui ritenere che, nei casi ove l'ente non avesse operato una corretta rilevazione della cassa vincolata al termine dell'esercizio 2014, il metodo presuntivo indicato dal principio contabile potesse costituire l'unico elemento di determinazione della cassa vincolata al 1 gennaio 2015.

In tutti i casi, è evidente che la quantificazione della cassa vincolata presso il tesoriere, essendo una specifica partizione della cassa effettivamente esistente alla data di chiusura dell'esercizio, non potesse che avere valore positivo o pari a zero,



anche nei casi in cui la contabilizzazione degli enti avesse evidenziato in precedenza una prevalenza dei pagamenti con natura vincolata rispetto ai relativi titoli di incasso.

Definita la cassa vincolata al 1 gennaio 2015, e comunicato il valore all'istituto tesoriere, gli enti avrebbero dovuto procedere alla rilevazione delle partite vincolate in termini di cassa emettendo reversali di incasso e mandati di pagamento contenenti l'indicazione della natura vincolata dell'entrata e della spesa.

L'unica eccezione alla regola appena enunciata è ammessa dal principio contabile ove specifica che “nel caso in cui una spesa sia pagata anticipatamente rispetto all'incasso della correlata entrata vincolata, il mandato di pagamento non riporta l'indicazione di cui all'articolo 185, comma 2, lettera i) del Tuel, concernente il rispetto degli eventuali vincoli di destinazione stabiliti per legge o relativi a trasferimenti o ai prestiti, in quanto la spesa non è effettuata a valere di incassi vincolati. Di conseguenza, l'ordinativo di incasso, concernente l'entrata correlata incassata successivamente al correlato pagamento, non riporta l'indicazione di cui all'articolo 180, comma 3, lettera d), del Tuel, concernente gli eventuali vincoli di destinazione delle entrate derivanti da legge, da trasferimenti o da prestiti, in quanto, essendo il vincolo già stato rispettato, gli incassi non sono vincolati alla realizzazione di una specifica spesa”.

La metodologia delineata dal principio contabile prevede dunque che la determinazione della cassa vincolata possa condurre a valori esclusivamente positivi o nulli, poiché il meccanismo di esclusione della rilevazione del vincolo per le partite che si manifestano con la fase della spesa anticipata rispetto a quella dell'entrata, impedisce la sua valorizzazione con segno negativo.

Nel caso in cui la rilevazione extracontabile degli enti, effettuata alla data del 1 gennaio 2015, avesse condotto ad un valore teorico negativo delle partite vincolate nella gestione di cassa, gli enti erano tenuti a segnalare al tesoriere l'inesistenza di cassa vincolata alla data della rilevazione e, a decorrere dall'esercizio 2015, a provvedere comunque alla registrazione delle partite vincolate secondo le prescrizioni del principio contabile, ovvero rilevando gli incassi e i pagamenti di tutte le partite vincolate ai sensi dell'art. 180 tuel, ed escludendo dalla suddetta rilevazione solo quelle poste per le quali si realizza una anticipazione della fase di spesa rispetto a quella di realizzazione dell'entrata.

L'eventuale saldo negativo determinato extra-contabilmente alla data del 1 gennaio 2015 avrebbe dovuto trovare compensazione proprio attraverso la mancata apposizione del codice di vincolo per quelle entrate, realizzate successivamente al pagamento delle spese, per le quali era stato necessario anticipare fondi liberi, determinando così il saldo teorico della cassa vincolata.

Nel caso di specie, contrariamente a quanto sin qui prospettato, l'ente ha omesso la rilevazione contabile del vincolo per tutte le entrate realizzate nell'esercizio 2015, nella presunzione che detta rilevazione non dovesse essere effettuata fino all'azzeramento del saldo teorico negativo della cassa vincolata. In questo modo, le nuove entrate realizzate sull'esercizio 2015 e aventi natura vincolata, non hanno movimentato la cassa vincolata e non sono state pertanto accantonate per il successivo pagamento delle spese a cui erano destinate.

Si tratta, evidentemente, di una grave irregolarità contabile, in quanto la metodologia seguita dall'ente non permette di definire l'ammontare complessivo delle entrate vincolate nella destinazione e l'eventuale loro impiego per il pagamento di spese correnti nel corso del 2015 ai sensi dell'art. 195 TUEL. Le difficoltà di quantificazione sopra indicate non consentono, inoltre, la valutazione del rispetto dell'art. 222 TUEL.

La grave irregolarità sopra rilevata comporta, inoltre, una non corretta rappresentazione del fondo di cassa nel conto presentato dal tesoriere dell'ente e allegato al rendiconto della gestione 2015 di cui all'art. 226 TUEL.

Il fenomeno rilevato determina, oltre all'inosservanza dei principi contabili di attendibilità, veridicità e integrità del bilancio, anche violazioni in merito alla gestione dei flussi di cassa e alla loro verificabilità.

La Sezione, in merito, richiede che vengano assunti provvedimenti adeguati a garantire una puntuale e affidabile rilevazione delle poste vincolate nell'ambito della gestione di cassa. In assenza di tale corretta gestione, infatti, non solo si determina una rappresentazione non veritiera delle effettive consistenze di cassa, ma, soprattutto, non vengono alla luce eventuali situazioni di precarietà del bilancio quali quelle che conducono al ripetuto o costante utilizzo di fondi vincolati per il pagamento di spese correnti. Sintomo, questo, dell'impossibilità di finanziare le spese ordinarie con le risorse destinate alla generalità del bilancio.

## SEZIONE II - Rendiconto 2016

### RISULTATO DI AMMINISTRAZIONE

1. La gestione complessiva ha chiuso, dal punto di vista contabile, con un avanzo di amministrazione pari a 2.983.588,53 euro. Tuttavia, tale avanzo non è sufficiente a ricostituire i fondi accantonati, vincolati e destinati ad investimenti complessivamente quantificati in 4.055.956,45 euro, per cui il risultato di amministrazione effettivamente accertato al 31 dicembre 2016 è negativo per 1.072.367,92 euro.

Come riferito nella Sezione I della presente deliberazione, 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 2.388.030,51 euro e di una quota disponibile negativa pari a 1.119.608,61 euro interamente ascrivibile ad extradeficit scaturito dalle operazioni di riaccertamento straordinario dei residui.

A riguardo va precisato che il D.M. 2 aprile 2015, laddove specifica le modalità di determinazione dell'extradeficit, opera una chiara distinzione tra il disavanzo ante

armonizzazione e quello derivante dal riaccertamento straordinario dei residui, stabilendo solo per quest'ultimo modalità di finanziamento e una tempistica per il ripiano del tutto straordinarie. Al contempo richiede una verifica periodica del riassorbimento dei due disavanzi nel rispetto dei tempi e modi per ciascuno definiti con le apposite delibere consiliari.

Con particolare riferimento al disavanzo derivante dal riaccertamento richiede che questo sia ripianato annualmente in misura almeno pari alla rata definita nel piano di rientro deliberato dall'ente, specificando che, in caso contrario, le quote di disavanzo non ripianate debbano essere qualificate come disavanzi della gestione e finanziate con le modalità ordinariamente previste dall'art. 188 del testo unico.

In conseguenza di quanto disposto dal decreto ministeriale 2 aprile 2015 sopra richiamato, dell'articolazione del risultato di amministrazione al 31 dicembre 2015 e di quanto previsto dall'ente con il piano di rientro adottato ai sensi del citato decreto ministeriale, il disavanzo realizzato al termine dell'esercizio 2016 si deve ritenere, anch'esso, interamente ascrivibile alle operazioni di riaccertamento straordinario dei residui.

Per quanto già espresso in relazione al disavanzo dell'esercizio 2015, l'accertamento 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.

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, considerando 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 sede di contraddittorio l'ente ha assicurato che proseguirà a prestare la massima attenzione nel provvedere alla copertura del ripiano nei termini definiti nella delibera consiliare n. 15/2015 contenente il piano di rientro dall'extradeficit scaturito dalle operazioni di riaccertamento straordinario dei residui.

2. Dall'esame istruttorio condotto sul rendiconto 2016, è emerso che l'ente non ha proceduto ad effettuare in bilancio la corretta e integrale contabilizzazione delle movimentazioni dei flussi di cassa relativi alle entrate a specifica destinazione, come previsto dall'art. 180 TUEL per le modalità di riscossione, e dall'art. 195 TUEL per il loro successivo utilizzo.

In sede istruttoria l'ente ha attestato che anche per l'esercizio 2016, come per l'annualità 2015, non sono state rilevate le poste vincolate in termini di cassa in

conseguenza del fatto che, al termine dell'esercizio precedente, era stato attribuito un valore negativo alla cassa vincolata e che tale saldo negativo doveva essere compensato dalla riscossione di entrate con natura vincolata, realizzate nel corso della gestione 2016 e degli esercizi successivi. Come già accaduto per la rilevazione della cassa vincolata dell'esercizio 2015, secondo l'impostazione seguita dall'ente, poiché al 31 dicembre 2015 i pagamenti con natura vincolata erano risultati superiori alle relative riscossioni, e la situazione della cassa evidenziava la necessità di "ricostituire" le partite libere della cassa, temporaneamente utilizzate per il pagamento di spese con natura vincolata, l'ente non era tenuto alla rilevazione delle partite vincolate in termini di cassa fino all'azzeramento del saldo negativo rilevato al 31 dicembre 2015.

L'ente ha confermato, così come per il 2015, di tener conto extra-contabilmente delle riscossioni vincolate, con vincolo di destinazione derivante da legge, da trasferimenti e da prestiti, così da monitorare il rientro dal deficit e cominciare, qualora ne ricorresse il caso, alla contabilizzazione ed agli utilizzi della cassa vincolata.

Come già chiarito nella sezione I della presente deliberazione, tale metodologia contabile, oltre ad essere contraria al principio contabile, non permette di definire l'ammontare complessivo delle entrate vincolate nella destinazione e l'eventuale loro impiego per il pagamento di spese correnti nel corso del 2016 ai sensi dell'art. 195 TUEL. Le difficoltà di quantificazione sopra indicate non consentono, inoltre, la valutazione del rispetto dell'art. 222 TUEL.

La grave irregolarità sopra rilevata comporta, inoltre, una non corretta rappresentazione del fondo di cassa nel conto presentato dal tesoriere dell'ente e allegato al rendiconto della gestione 2016 di cui all'art. 226 TUEL.

Il fenomeno rilevato determina, oltre all'inosservanza dei principi contabili di attendibilità, veridicità e integrità del bilancio, anche violazioni in merito alla gestione dei flussi di cassa e alla loro verificabilità.

La Sezione, in merito, richiede che vengano assunti provvedimenti adeguati a garantire una puntuale e affidabile rilevazione delle poste vincolate nell'ambito della gestione di cassa. In assenza di tale corretta gestione, infatti, non solo si determina una rappresentazione non veritiera delle effettive consistenze di cassa, ma, soprattutto, non vengono alla luce eventuali situazioni di precarietà del bilancio quali quelle che conseguono al ripetuto o costante utilizzo di fondi vincolati per il pagamento di spese correnti. Sintomo, questo, dell'impossibilità di finanziare le spese ordinarie con le risorse destinate alla generalità del bilancio.

In sede di contraddittorio l'ente ha preso atto dell'erroneo convincimento di rimandare la contabilizzazione dei flussi di cassa vincolata al momento del rientro dal deficit della stessa ed ha espresso l'intendimento di adeguarsi ai rilievi di cui alla presente deliberazione effettuando, alla luce degli stessi, la ricostruzione della cassa vincolata.

3. L'esame del risultato di amministrazione dell'esercizio 2015 e 2016 e l'istruttoria condotta sul rendiconto approvato hanno evidenziato, oltre alla problematica appena rappresentata, alcune criticità più generali connesse alla rappresentazione del fondo pluriennale vincolato negli atti del rendiconto che, pur non rilevando direttamente sulla quantificazione del risultato accertato, meritano di essere qui evidenziate.

Ci si riferisce, in generale, alla compilazione del prospetto di composizione per missioni e programmi del fondo pluriennale vincolato che, negli atti allegati al rendiconto, è stato predisposto in modo non coerente con i risultati della gestione.

Quanto alle modalità con cui sono avvenute le reimpuntazioni di residui attivi e passivi sugli esercizi 2015 e 2016 rispetto alla definizione di dette reimpuntazioni che era stata effettuata in sede di riaccertamento straordinario (modello ministeriale 5/1) ed alle ulteriori richieste formulate circa la diversa imputazione delle poste generate dalla competenza 2015 e 2016, l'ente ha fornito indicazioni non sufficienti ad una puntuale ricostruzione dell'evoluzione del fondo pluriennale vincolato nei prospetti di composizione per missioni e programmi che, come detto, negli atti approvati in fase di rendicontazione risultavano non correttamente compilati.

Al termine dell'istruttoria, considerata l'impossibilità di valutare la correttezza del fondo pluriennale vincolato al termine dell'esercizio 2016 con gli elementi forniti, la Sezione ha richiesto all'ente una valutazione complessiva degli impegni già assunti al termine dell'esercizio 2016 che avranno una imputazione contabile negli esercizi successivi a quello di rendicontazione, al fine di verificare se tali impegni risultino coperti dal fondo pluriennale vincolato definito nel rendiconto 2016 unitamente alle entrate che, a loro volta, trovano imputazione negli esercizi di riferimento.

L'ente ha risposto positivamente a tale verifica, attestando che il fondo pluriennale vincolato accertato al termine dell'esercizio 2016 risulta congruo rispetto agli impegni già assunti al termine dell'esercizio 2016 che avranno una imputazione contabile negli esercizi successivi a quello di rendicontazione.

A riguardo va rilevato che la compilazione del prospetto sopra citato non è mero adempimento contabile ma in conseguenza della programmazione degli interventi e della effettiva reimpuntazione delle entrate e spese negli esercizi di esigibilità.

Con tale prospetto l'ente deve evidenziare l'evoluzione del fondo durante l'esercizio rispetto al dato accertato nel rendiconto dell'esercizio precedente e indicare la quantificazione finale del fondo stesso al termine dell'esercizio per il quale si effettua la rendicontazione.

La certificazione di un fondo pluriennale vincolato non correttamente rappresentato nella sua evoluzione costituisce una irregolarità non trascurabile poiché da un lato sottende alla presenza di procedure contabili non del tutto corrette e non verificate e dall'altro lato vanifica le finalità delle operazioni di rendiconto che sono appunto quelle di rappresentare, con dati contabili certi e veritieri, il risultato della gestione e dell'azione amministrativa.

In sede di contraddittorio l'ente ha espresso l'intenzione di garantire, in futuro, la corretta rappresentazione del fondo pluriennale vincolato negli allegati al rendiconto, prestando particolare attenzione alle criticità rilevate nell'ambito delle elaborazioni informatiche fornite dalla software house.

4. 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 del risultato 2015 per complessivi 430.349,75 euro di cui 9.796,68 euro per il finanziamento di spese di parte corrente e 420.553,07 euro per il finanziamento di spese di parte capitale.

Analogamente, per importi maggiori, erano stati costruiti gli equilibri di bilancio nell'esercizio 2015: a fronte di una applicazione complessiva di quote vincolate per 1.406.347,53 euro, 378.917,69 euro erano stati impiegati per il finanziamento di spese di parte corrente e 1.027.429,84 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 sul 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 risultino 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 trovi 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 abbia 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 ha 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 430.349,75 euro) dei vincoli costituiti sul risultato di amministrazione dell'esercizio 2015. In relazione al bilancio corrente, sono state applicate quote vincolate da legge o principi contabili per 9.796,68 euro mentre, in relazione al bilancio di parte capitale, è stata applicata la quota di 420.553,07 euro derivante, per 20.000,00 euro, dalla quota vincolata da legge o principi contabili, per 148.531,67 euro dalla quota accantonata derivante dal fondo contenzioso e, per la restante parte (pari a 252.021,40 euro), dalla quota “destinata ad investimenti” del risultato di amministrazione 2015.

È appena il caso di rilevare che laddove l'ente avesse dovuto applicare l'attuale normativa all'esercizio 2016, l'applicazione delle quote vincolate del risultato di amministrazione non avrebbe potuto essere superiore alla differenza tra il saldo formale dell'esercizio 2015 ed il fondo crediti di dubbia esigibilità al termine di tale

esercizio, pari a 196.315,53 euro, incrementata della quota del disavanzo che l'ente ha iscritto nel bilancio 2016, pari a 46.945,79 euro, per complessivi 243.261,32 euro.

## CONCLUSIONI

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

In particolare, in entrambi gli esercizi, è stata rilevata la presenza di un disavanzo di amministrazione interamente riconducibile alle operazioni di riaccertamento straordinario e ridotto, in ognuna delle due annualità, rispetto all'esercizio precedente, in misura superiore rispetto alla quota di disavanzo che doveva essere ripianata nell'esercizio.

In entrambi gli esercizi sono altresì emerse problematiche nella quantificazione della cassa vincolata.

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 1.119.608,61 euro e a 1.072.367,92 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 della cassa vincolata 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.

In relazione alle considerazioni formulate sulla determinazione del fondo pluriennale vincolato, l'ente dovrà provvedere comunque alle opportune verifiche sulla correttezza del fondo al termine degli esercizi 2015 e 2016 ed attivarsi contabilmente e proceduralmente per garantire in futuro una piena ed efficace rappresentazione dello stesso negli atti di rendiconto.

L'ente dovrà provvedere poi alle necessarie valutazioni sull'opportunità e la correttezza dell'impiego, nel bilancio di previsione, dei fonti accantonati e vincolati con il rendiconto di gestione dell'esercizio precedente, tenendo conto di quanto osservato dalla Sezione, al fine di evitare, considerata la condizione di disavanzo, un peggioramento complessivo della situazione finanziaria già accertata.

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 16 gennaio 2019.

Il relatore  
f.to Nicola Bontempo

Il presidente  
f.to Cristina Zuccheretti

Depositata in segreteria il 16 gennaio 2019

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