



*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 14 novembre 2018;

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 **CASTIGLIONE DELLA PESCAIA (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 5 novembre 2018 prot. Sezione n. 7122, in relazione alle gravi irregolarità emerse in sede istruttoria ed esposte nella bozza di deliberazione inviata con nota del 25 ottobre 2018 n. 6957;

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 **CASTIGLIONE DELLA PESCAIA (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 6.342.427,77 euro. Tuttavia, tale avanzo non è sufficiente a ricostituire i fondi accantonati, vincolati e destinati ad investimenti complessivamente quantificati in 10.722.385,08 euro, per cui il risultato di amministrazione effettivamente accertato al 31 dicembre 2015 è negativo per 4.379.957,31 euro.

Va premesso che con il rendiconto di gestione, a fronte di un avanzo di amministrazione accertato al 31 dicembre 2015 per 6.342.427,77 euro, l'ente ha provveduto alla definizione delle quote accantonate (per 6.454.823,78 euro, dei quali 6.342.062,78 euro per fondo crediti di dubbia esigibilità, 12.761,00 euro per fondo indennità fine mandato del sindaco e 100.000,00 euro per fondo rischi) e alla quantificazione della parte vincolata (per 1.617.048,51 euro) e destinata ad investimenti (per 2.232.754,60 euro), accertando un risultato di amministrazione (disavanzo di amministrazione) effettivo pari a 3.962.199,12 euro.

In sede istruttoria, tuttavia, è stata rilevata la non corretta determinazione delle quote accantonate a fondo crediti di dubbia esigibilità. In relazione alla quantificazione di tale fondo la Sezione ha, infatti, rilevato che l'ente ha seguito una metodologia di calcolo non conforme a quanto previsto dai principi contabili, definendo un accantonamento inferiore a quello che sarebbe risultato congruo.

L'ente, dopo aver correttamente proceduto a rilevare l'andamento delle riscossioni in conto residui del quinquennio 2011/2015 e ad aver determinato la corretta percentuale di riscossione con la metodologia della media semplice, ha calcolato la media percentuale tra incassi ed accertamenti in conto competenza del medesimo arco temporale ed ha applicato entrambi i valori complementari a 100 delle medie così ottenute ai residui attivi esistenti al 31 dicembre 2015.

In particolare, il complementare a 100 definito sulla base degli accertamenti/riscossioni in conto residui è stato applicato alla parte dei residui attivi al 31.12.2015 provenienti da esercizi precedenti mentre il complementare a 100 scaturito dalla valutazione degli analoghi valori della competenza è stato applicato alla parte dei residui attivi, alla medesima data, generati nel corso della gestione dell'esercizio 2015.

L'importo così ottenuto, pari a 5.547.575,48 euro, risulta pertanto inferiore a quello che sarebbe derivato dal corretto calcolo, da effettuarsi mediante applicazione, ai residui attivi al 31.12.2015, del solo complementare a 100 scaturito dalla valutazione della gestione residui, ammontante a 6.759.820,97 euro.

L'ente successivamente, ai fini dell'accantonamento al fondo crediti nel risultato di amministrazione 2015, ha implementato il valore precedentemente ottenuto di ulteriori 794.806,64 euro, a titolo prudenziale, disponendo pertanto un complessivo accantonamento pari a 6.342.062,78 euro, tuttavia ancora inferiore, di 417.758,19

euro, al congruo accantonamento stimato dalla Sezione ed ammontante, come sopra detto, a 6.759.820,97 euro.

Per quanto appena rappresentato il risultato di amministrazione al termine dell'esercizio 2015 si ridefinisce con un saldo negativo della parte disponibile pari a 4.379.957,31 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 5.344.934,95 euro e di una quota disponibile negativa pari a 6.076.295,30 euro.

Per pari importo era stato definito il "maggiore disavanzo derivante dal riaccertamento". Considerato che, nell'ambito dei provvedimenti assunti per il finanziamento dell'extradeficit, l'ente ha optato per la cancellazione del vincolo di generica destinazione agli investimenti (per 1.952.193,08 euro), il disavanzo derivante dalle operazioni di riaccertamento ancora da finanziare al 1 gennaio 2015 risultava pari a 4.124.102,22 euro, cui l'ente ha disposto di far fronte con l'adozione di un piano di rientro articolato in 30 annualità e una rata costante di 137.470,08 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 del TUEL in aggiunta alla quota del recupero del maggiore disavanzo derivante dal riaccertamento prevista per ciascun esercizio e di eventuali quote di recupero previste dal piano di rientro in corso di attuazione.

In conseguenza di quanto disposto dal decreto e dell'articolazione del risultato di amministrazione al 1 gennaio 2015, il disavanzo realizzato al termine dell'esercizio 2015 e rideterminato con la presente deliberazione, pari a 4.379.957,31 euro, si deve ritenere suddiviso in disavanzo della gestione per 393.325,17 euro e in disavanzo da riaccertamento straordinario per 3.986.632,14 euro.

La suddivisione del risultato nelle due componenti è stata effettuata considerando che il disavanzo da riaccertamento straordinario, quantificato in 4.124.102,22 euro al 1 gennaio 2015, deve risultare ridotto, al termine dell'esercizio 2015, in misura almeno pari alla rata definita dall'ente nel piano di rientro adottato ai sensi del decreto ministeriale (137.470,08 euro).

Quanto sopra rilevato in merito alla corretta definizione delle componenti del risultato di amministrazione (in particolare, dell'accantonamento a FCDE), 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, del risultato medesimo risulta di fatto alimentata da risorse che dovevano essere accantonate per la tutela dei crediti di difficile esazione da considerarsi pertanto indisponibili.

Questo fenomeno, sintomo di difficoltà nella tenuta degli equilibri di bilancio, comporta anche una non corretta rappresentazione del risultato di amministrazione, che deve essere modificato ovvero compensato con apposita delibera degli organi competenti.

Tale correzione si rende 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.

Per quanto attiene inoltre alla diversa quantificazione del disavanzo derivante dal riaccertamento straordinario che residua al termine dell'esercizio 2015, la Sezione richiede apposita rettifica da operare, con delibera consiliare, contestualmente alla ridefinizione del risultato di amministrazione.

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.

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 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 alla parte di disavanzo riconducibile alle operazioni di riaccertamento straordinario dei residui (extradeficit), provvedere alla relativa copertura nei termini definiti nella delibera consiliare approvata ai sensi del d.m. 2 aprile 2015.

#### PATTO DI STABILITA'

1. È stato accertato il mancato rispetto del patto di stabilità interno per il 2015. In particolare, a fronte di un obiettivo programmatico di 904.000,00 euro, l'ente ha certificato un saldo finanziario, fra entrate finali nette (23.942.000,00 euro) e spese finali nette (24.835.000,00 euro), pari a - 1.797.000,00 euro.

Tale fenomeno, oltre a costituire una violazione di legge, è considerato grave in quanto pregiudica il raggiungimento degli obiettivi di finanza pubblica ai quali debbono concorrere gli enti locali, in osservanza dei principi fondamentali di coordinamento della finanza pubblica richiamati dalla legge.

La Sezione ritiene, pertanto, necessario che siano intraprese azioni tali da ricondurre la dinamica dei saldi finanziari del bilancio nel quadro definito dalle norme relative al patto di stabilità interno.

L'esame istruttorio ha, inoltre, evidenziato la mancata indicazione nel prospetto relativo al monitoraggio del patto di stabilità interno (inviato al Ministero dell'Economia e Finanze – RGS) della voce S0 relativa al fondo pluriennale vincolato di parte corrente, con effetti che comportano nuove risultanze del patto di stabilità 2015.

In particolare, a seguito della corretta indicazione della voce sopraindicata nel prospetto in esame, si determina un ulteriore peggioramento del posizionamento dell'ente rispetto all'obiettivo del patto di stabilità interno per il 2015 nonché rispetto al saldo conseguito, già negativo e pari a -1.797.000,00 euro.

La grave irregolarità rilevata esige, da parte dell'ente, l'assunzione immediata degli idonei provvedimenti quali la rideterminazione delle risultanze del patto di stabilità interno, da trasmettere anche agli organismi competenti.

L'ente dovrà altresì procedere alla rideterminazione delle misure sanzionatorie previste dall'art. 31, comma 26, l. n. 183/2011, in particolare della misura prevista alla lett. a) di tale disposizione normativa, come rideterminata dall'articolo 7, comma 2, del d.l. 24 giugno 2016, n. 113 convertito in l. 7 agosto 2016, n. 160, nel primo bilancio utile, per quanto previsto dal comma 28 della medesima norma.

## SEZIONE II - Rendiconto 2016

### RISULTATO DI AMMINISTRAZIONE

1. La gestione complessiva ha chiuso, dal punto di vista contabile, con un saldo di amministrazione positivo pari a 6.512.764,00 euro. Tuttavia tale saldo, una volta considerate le rettifiche conseguenti alle diverse risultanze del rendiconto 2015 emerse dal controllo della Sezione ed i rilievi di seguito riportati specifici della gestione 2016, risulta non sufficiente a ricostituire i fondi accantonati, vincolati e destinati ad investimenti complessivamente quantificati in 9.553.318,34 euro, per cui il risultato di amministrazione effettivamente accertato al 31 dicembre 2016 è negativo per 3.040.554,34 euro.

Va premesso che con il rendiconto di gestione, a fronte di un avanzo di amministrazione accertato al 31 dicembre 2016 pari a 6.512.764,00 euro, l'ente ha provveduto alla definizione delle quote accantonate (per 6.176.418,57 euro, dei quali 6.075.315,95 euro per fondo crediti di dubbia esigibilità, 1.102,62 euro per fondo indennità fine mandato del sindaco e 100.000,00 euro per fondo rischi) e alla quantificazione della parte vincolata (per 1.484.651,82 euro) e destinata ad investimenti (per 554.935,81 euro), accertando un risultato di amministrazione (disavanzo di amministrazione) effettivo pari a 1.703.242,20 euro.

L'istruttoria ha, tuttavia, evidenziato una diversa quantificazione del risultato dell'esercizio 2015 che si riflette anche sulla determinazione del risultato 2016. Il controllo monitoraggio effettuato sul risultato di amministrazione dell'esercizio 2015 ha condotto, infatti, alla definizione di un risultato formale di 6.342.427,77 euro e una parte disponibile negativa pari a 4.379.957,31 euro determinando, conseguentemente, un peggioramento del risultato di amministrazione quantificabile in 417.758,19 euro del quale si deve tenere conto nella determinazione del risultato 2016.

A seguito dell'istruttoria condotta sul risultato di amministrazione 2016, inoltre, è stata rilevata la non corretta determinazione delle quote accantonate a fondo crediti di dubbia esigibilità.

La Sezione ha infatti rilevato, anche per l'esercizio 2016, che l'ente ha seguito una metodologia di calcolo non conforme a quanto previsto dai principi contabili. In sede di determinazione del FCDE da accantonare nel risultato 2016 infatti, l'ente, dopo aver correttamente proceduto a rilevare l'andamento delle riscossioni in conto

residui del quinquennio 2012/2016 e ad aver determinato la corretta percentuale di riscossione con la metodologia della media semplice, ha disposto di accantonare il 55 per cento dell'importo scaturito dal calcolo effettuato (pari a 4.073.331,13 euro su 7.406.056,60 euro) e, al contempo, ha implementato tale accantonamento di ulteriori 2.001.984,82 euro, a titolo prudenziale, disponendo pertanto un accantonamento effettivo di 6.075.315,95 euro.

La Sezione, in merito alla metodologia adottata dall'ente, osserva che la stessa non è coerente con quanto previsto dai principi contabili in ordine alla determinazione del FCDE in sede di rendiconto. Infatti, il principio contabile, come integrato dal comma n. 509 della l. n. 190/204, consente solo in fase di predisposizione del bilancio di previsione 2016, la determinazione della quota da accantonare nella misura del 55 per cento. In particolare, al punto 3.3 dell'allegato 4/2 si legge che *“nel 2016 per tutti gli enti locali lo stanziamento di bilancio riguardante il fondo crediti di dubbia esigibilità p pari almeno al 55 per cento”*. In sede di rendiconto, lo stesso principio contabile, stabilisce che *“fin dal primo esercizio di applicazione del presente principio, l'ente accantona nell'avanzo di amministrazione l'intero importo del fondo crediti di dubbia esigibilità quantificato nel prospetto riguardante il fondo allegato al rendiconto di esercizio, salva la facoltà prevista per gli esercizi dal 2015 al 2018, disciplinata nel presente principio”*.

Tale facoltà è da ricondursi alla possibilità di applicare, in sede di rendiconto relativo all'esercizio 2015 e agli esercizi successivi fino al 2018, per la determinazione a consuntivo del FCDE, il metodo cosiddetto “semplificato” introdotto dal decreto ministeriale 20 maggio 2015 di modifica del principio contabile applicato concernente la contabilità finanziaria. Metodo indicato puntualmente dal principio quale risultato fra il FCDE accantonato in sede di riaccertamento straordinario al 1 gennaio 2015, al netto degli utilizzi del fondo per cancellazioni o stralcio dei crediti e aumentato dell'importo definitivamente accantonato nel bilancio di previsione per il FCDE nell'esercizio cui il rendiconto si riferisce.

A tale riguardo la Sezione rileva che l'ente non si è avvalso di tale facoltà avendo dichiarato sia nel questionario al rendiconto 2015 che nelle controdeduzioni scritte, che *“il criterio utilizzato per la determinazione del FCDE è quello ordinario”*. A questo ci si deve pertanto attenere nella valutazione sulla congruità del fondo.

Per quanto complessivamente esposto, nonostante l'ente l'implementazione dell'accantonamento effettivo effettuata a titolo prudenziale, 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 7.405.992,15 euro, con una differenza di 1.330.676,20 euro.

In relazione, altresì, alle altre quote accantonate nel risultato di amministrazione è emerso che l'ente non ha provveduto a costituire l'apposito fondo per le perdite degli organismi partecipati (obbligo introdotto dal comma 551 della l. 147/2013 e dal 2016 previsto dall'art. 21 del d. lgs. 175/2016 testo unico partecipate), a fronte della perdita riportata, al termine dell'esercizio 2015, dalla società partecipata R.A.M.A. (Rete Automobilistica Maremmana Amiatina) spa di cui l'ente detiene una quota del 2,16 per cento.

L'ente, in sede istruttoria, ha confermato la mancata costituzione di detto fondo ed ha precisato che, nella manovra di assestamento del bilancio 2018, procederà al finanziamento dell'accantonamento richiesto per la perdita riportata, dalla medesima società, nell'esercizio 2017.

La Sezione pertanto ha provveduto a determinare il fondo da accantonare nel rendiconto 2016 per le perdite societarie ricavando le informazioni contabili dalla banca dati del Dipartimento del Tesoro; da tale conteggio il fondo da costituire risulta pari a 6.635,94 euro.

Per tutto quanto sopra rappresentato il risultato di amministrazione al termine dell'esercizio 2016, a fronte di un saldo finanziario positivo pari a 6.512.764,00 euro, si ridefinisce con un saldo negativo della parte disponibile negativo e pari a 3.040.554,34 euro, con una differenza pari a 1.337.312,14 rispetto a quanto determinato dall'ente.

Come sopra specificato, il controllo monitoraggio effettuato sul risultato di amministrazione dell'esercizio 2015 ha condotto alla definizione di un risultato formale positivo di amministrazione al 31 dicembre 2015 pari a 6.342.427,77 euro e di una quota disponibile negativa pari a 4.379.957,31 euro.

Del disavanzo complessivamente accertato una quota pari a 393.325,17 euro è stata qualificata come disavanzo ordinario e una quota pari a 3.986.623,14 euro è stata definita come "maggiore disavanzo derivante dal riaccertamento" il cui finanziamento resta definito in base al piano di rientro articolato in 30 annualità e una rata costante di 137.480,08 euro.

In conseguenza di quanto disposto dal decreto ministeriale 2 aprile 2015 (richiamato al punto I, sezione I della presente deliberazione), dell'articolazione del risultato di amministrazione al 31 dicembre 2015, di quanto previsto dall'ente con il piano di rientro adottato ai sensi del citato decreto nonché, infine, del risultato di amministrazione 2016, il disavanzo rilevato al termine di tale esercizio (pari a 3.040.554,34 euro) si deve ritenere interamente ascrivibile alle operazioni di riaccertamento straordinario.

Il risultato di amministrazione 2016 infatti, anche tenendo conto della rideterminazione operata dalla Sezione per entrambi gli esercizi, risulta migliorato rispetto all'esercizio precedente e tale da garantire il riassorbimento del disavanzo ordinario emerso a seguito del controllo monitoraggio sul rendiconto 2015, pari a 393.325,17 euro.

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, nel caso di specie negativa, del risultato medesimo risulta di fatto alimentata da risorse che dovevano essere accantonate per la tutela dei crediti di difficile esazione e delle perdite societarie, da considerarsi pertanto indisponibili.

Questo fenomeno, sintomo di difficoltà nella tenuta degli equilibri di bilancio, comporta anche una non corretta rappresentazione del risultato di amministrazione, che deve essere modificato ovvero compensato con apposita delibera degli organi competenti.

Tale correzione si rende 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.

Per quanto attiene inoltre alla diversa quantificazione del disavanzo derivante dal riaccertamento straordinario che residua al termine dell'esercizio 2016, la Sezione richiede apposita rettifica da operare, con delibera consiliare, contestualmente alla ridefinizione del risultato di amministrazione.

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 derivante dal riaccertamento.

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.

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 del risultato 2015 per complessivi 450.200,87 euro di cui 76.985,92 euro per il finanziamento di spese di parte corrente 373.214,95 euro per il finanziamento di spese di parte capitale.

Analogamente, con importi superiori, erano stati costruiti gli equilibri di bilancio nell'esercizio 2015: a fronte di una applicazione complessiva di quote vincolate per 2.141.771,10 euro, 2.027.953,82 euro erano stati impiegati per il finanziamento di spese di parte corrente e 113.817,28 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.

In assenza di inequivoche indicazioni normative sulla possibilità di impiegare quote del risultato in presenza di un disavanzo di amministrazione, si può comunque desumere che la problematica in esame non si ponga 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 vietano 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 non genera 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), sembra 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 sembra non destare particolari problematiche un bilancio che preveda l'utilizzo delle quote accantonate e vincolate contestualmente al finanziamento del disavanzo, poiché 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.

È del tutto evidente, invece, che l'utilizzo immediato dei vincoli, a fronte del finanziamento degli stessi in trenta anni, pone 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"*.

Nel definire una simile procedura si può evidenziare 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 può 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, fa 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. Non va poi 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) appaiono difficilmente conciliabili se l'ente si trova in una condizione di disavanzo e se ha 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 renderebbe "illegittimo" l'atto di programmazione, è 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 appare 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 concretizza 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, sembra limitare le opportunità concesse dal legislatore nella fase di avvio del processo di armonizzazione. Così come risulta di non agevole applicazione nei casi di squilibri strutturali cui l'ente ha 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 fino ad ora analizzati rendono evidente come l'attuale 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 sono 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 occorre tuttavia trovare soluzioni contabili che, pur non introducendo divieti che il sistema normativo e contabile al momento non sembrano rendere evidenti, non esponga gli enti a condotte rischiose e potenzialmente pregiudizievoli della tenuta degli equilibri di bilancio nel tempo.

Una soluzione è certamente quella di consentire 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).

È di tutta evidenza che la soluzione prospettata dovrà tenere conto, secondo la specificità dell'ente, delle valutazioni che il principio contabile impone sulla bontà di tale saldo, in modo tale che venga impiegata solo quella parte del saldo formale di amministrazione che può ritenersi oggettivamente realizzato e realizzabile. Ci si riferisce 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 potrà 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 presente trattazione, l'applicazione delle quote accantonate/vincolate del risultato di amministrazione non desta particolari problematiche (anche se l'effettiva copertura del disavanzo può essere verificata solo al termine dell'esercizio) quando avviene nei limiti del disavanzo finanziato nello stesso arco temporale del bilancio.

Occorrerebbe inoltre fare una disamina 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 può derivare il pregiudizio agli equilibri di bilancio e alla stabilità finanziaria che in questa sede si intende prevenire.

Da ultimo si ritiene 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, valgono per le condizioni di disavanzo sostanziale, esse devono valere a maggior ragione quando l'ente si trovi in condizioni di disavanzo di amministrazione formale, ovvero quando risulti 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, l'applicazione di quote vincolate o accantonate nel risultato di amministrazione impedisce 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.

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 450.200,87 euro) dei vincoli costituiti sul risultato di amministrazione dell'esercizio 2015. In relazione al bilancio corrente, sono state applicate quote accantonate (per 12.761,00 euro) derivanti dal fondo rischi per indennità di fine mandato del Sindaco. La restante applicazione al bilancio corrente è avvenuta per quote vincolate dall'ente ("altri vincoli", relativi a spese del personale). In relazione al bilancio di parte capitale è stata invece applicata la quota di 373.214,95 euro di cui 246.644,06 euro riferiti a vincoli generati dalla contrazione di prestiti e 126.570,89 euro derivanti da vincoli per trasferimenti del risultato di amministrazione 2015.

In disparte ogni considerazione sull'impiego delle quote destinate, che devono seguire regole di utilizzo diverse dalle quote propriamente "accantonate" o "vincolate", e secondo una lettura stringente del principio contabile e la condizione di disavanzo non dovevano in alcun modo essere applicate al bilancio, si può osservare come l'ente abbia impiegato prevalentemente vincoli costituiti per finalità specifiche e per i quali il meccanismo dell'applicazione appariva per certi versi obbligato. La quota vincolata per la contrazione dei mutui, ad esempio, se si analizza da un punto di vista squisitamente procedurale, non poteva che essere utilizzata, nell'esercizio 2016, per la realizzazione degli interventi per i quali i prestiti erano stati contratti, pena la restituzione delle somme accertate nell'esercizio precedente. Al contempo, però, analizzando la risorsa "avanzo vincolato" dell'esercizio 2015, pur contenuta nel margine del saldo formale positivo di 6.342.427,77 euro, si può

osservare che la stessa era per certi versi non “effettiva” e pienamente disponibile poiché a fronte dell’avanzo formale accertato l’ente disponeva di una cassa positiva pari a 3.406.235,16 euro e aveva costituito un fondo crediti di dubbia e difficile esazione di 6.075.315,95 euro, evidenziando in tal modo la natura “dubbia” dell’intero saldo formale accertato. Nell’ipotesi, peraltro non remota, di cancellazione massiccia di residui attivi, la quota del risultato di amministrazione applicata sarebbe risultata di fatto inesistente.

La simulazione appena effettuata, per quanto sommaria, risulta utile per ribadire che l’impostazione del bilancio del comune improntata all’utilizzo di quote vincolate in assenza di una reale condizione di avanzo, ha introdotto elementi di incertezza e instabilità finanziaria che possono aver contribuito alla determinazione del risultato di amministrazione formale rilevato al termine del 2016.

Sebbene al termine dell’esercizio non sia emerso un generale peggioramento del risultato di amministrazione effettivo e al contempo sia stato garantito il recupero della quota di disavanzo programmata per l’esercizio (137.470,08 euro), l’impostazione del bilancio di previsione nei termini sopra rappresentati ha creato tensioni finanziarie che si sovrappongono ad un contesto reso già precario dalla necessità di garantire il riassorbimento del disavanzo generato al momento del riaccertamento straordinario dei residui.

#### S.F.P. SALDO DI FINANZA PUBBLICA

2. Per quanto concerne l’applicazione, sulla gestione 2016, del sistema sanzionatorio previsto dalla legge (art. 31, comma 26, l. 12 novembre 2011, n. 183, e successive modificazioni e integrazioni) per il mancato rispetto del patto di stabilità 2015 di cui alla Sezione I, punto 2, della presente deliberazione, si rileva che:

- nel questionario al rendiconto 2016 l’organo di revisione ha dichiarato che la gestione di tale esercizio ha tenuto conto delle sanzioni previste dall’art. 31, comma 26, della l. n. 183/2011;
- in sede di contraddittorio, l’ente ha comunicato di aver presentato ricorso presso il Tribunale Amministrativo Regionale del Lazio (depositato il 26.9.2017) al fine di ottenere l’annullamento della sanzione di 529.100,00 euro comminata per il mancato rispetto del patto di stabilità 2015. Tale ricorso, per quanto riportato nella nota di controdeduzioni è stato effettuato a seguito della dichiarata illegittimità di alcune norme in materia di formazione e riparto del Fondo di Solidarietà Comunale dalla cui riduzione, a parere dell’ente, è scaturito il mancato rispetto dell’obiettivo di finanza pubblica (patto di stabilità) 2015.

In considerazione di quanto sopra riportato la Sezione si riserva di valutare, all’esito del ricorso presentato, l’effettività delle misure assunte dall’ente per l’applicazione del sistema sanzionatorio relativo al mancato rispetto del patto di stabilità 2015, tenendo conto del peggioramento del posizionamento dell’ente nei confronti dell’obiettivo assegnato rilevato con la presente deliberazione, Sezione I, punto 2.

## 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, per quanto concerne il risultato di amministrazione:

1. sull'esercizio 2015 è stata rilevata la non corretta determinazione della quota accantonata a FCDE del risultato di amministrazione, con la conseguente definizione di un disavanzo di amministrazione effettivo (pari a 4.379.957,31 euro) superiore rispetto a quello accertato dall'ente, in parte riconducibile alle operazioni di riaccertamento straordinario (per 3.986.632,14 euro) ed in parte ascrivibile a disavanzo della gestione (per 393.325,17 euro)
2. sull'esercizio 2016 è stata rilevata la non corretta determinazione della quota accantonata al FCDE ed al fondo perdite società partecipate, con la conseguente definizione di un disavanzo di amministrazione effettivo (pari a 3.040.554,34 euro), interamente riconducibile alle operazioni di riaccertamento straordinario.

E' stato inoltre rilevato il mancato rispetto del patto di stabilità per l'esercizio 2015 e la non corretta quantificazione del posizionamento dell'ente rispetto all'obiettivo assegnato, con peggioramento del saldo finanziario dallo stesso effettivamente conseguito.

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 4.379.957,31 euro e a 3.040.554,34 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 disavanzo di amministrazione degli esercizi 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 disavanzo, ma anche ai necessari aggiustamenti che su questi si dovranno produrre in conseguenza degli obblighi di finanziamento del disavanzo derivante dal riaccertamento.

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.

#### Patto di stabilità:

In relazione al mancato rispetto del patto di stabilità 2015, accertato dall'ente, e dei rilievi formulati dalla Sezione, con conseguente peggioramento del saldo finanziario effettivamente conseguito, l'ente dovrà provvedere all'assunzione immediata di idonei atti di correzione ed alla rideterminazione delle risultanze del patto di stabilità interno, da trasmettere anche agli organismi competenti.

In conseguenza di tale rideterminazione del saldo finanziario conseguito, l'ente dovrà altresì adottare le opportune e conseguenti iniziative affinché sia garantita la completa applicazione del sistema sanzionatorio, in particolare della sanzione di cui all'art. 31, comma 26, lett. a), l. 12 novembre 2011, n. 183, come rideterminata dall'articolo 7, comma 2, del d.l. 24 giugno 2016, n. 113 convertito in l. 7 agosto 2016, n. 160.

La Sezione si riserva di valutare, alla luce dell'esito del ricorso presentato dall'ente per l'annullamento della sanzione comminata, l'effettività delle misure assunte ai fini dell'applicazione del sistema sanzionatorio previsto dalla legge per il mancato rispetto del patto di stabilità 2015.

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 14 novembre 2018.

Il relatore  
f.to Nicola Bontempo

Il presidente  
f.to Cristina Zuccheretti

Depositata in segreteria il 15 novembre 2018

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