



Corte dei Conti

SEZIONE REGIONALE DI CONTROLLO PER LA TOSCANA

composta dai magistrati:

Cristina ZUCCHERETTI
Nicola BONTEMPO
Mauro NORI
Francesco BELSANTI
Paolo BERTOZZI
Fabio ALPINI

presidente
consigliere
consigliere
consigliere
primo referendario
referendario, relatore

nell'adunanza del 6 febbraio 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 **CASTELNUOVO DI GARFAGNANA (LU)** 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 31 gennaio 2019 n. 1388 (e successive integrazioni pervenute in data 1 febbraio 2019 - prot. Sez. 823 e in data 5 febbraio - prot. Sez. 857), in relazione alle gravi irregolarità emerse in sede istruttoria ed esposte nella bozza di deliberazione inviata con nota n. 599 del 28 gennaio 2019;

UDITO il relatore, ref. Fabio Alpini;

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 Castelnuovo di Garfagnana (LU), 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. L'esercizio 2015 si è concluso con l'accertamento di un disavanzo di amministrazione pari a 3.152.585,26 euro, generato dal mancato riassorbimento del disavanzo pregresso.

Inoltre, al termine della gestione 2015, sono stati individuati fondi da accantonare, vincolare o destinare a investimenti (per fondo crediti dubbia esigibilità e altri vincoli) per complessivi 781.133,09 euro con la conseguente quantificazione di un disavanzo di amministrazione effettivo pari a 3.933.718,35 euro.

Va premesso che con il rendiconto di gestione, a fronte di un disavanzo di amministrazione accertato al 31 dicembre 2015 per 3.152.585,26 euro, l'ente ha provveduto alla definizione delle quote accantonate (a fondo crediti di dubbia esigibilità per 457.743,68 euro) e alla quantificazione della parte vincolata pari a zero e destinata ad investimenti per 74.512,88 euro, accertando un disavanzo di amministrazione effettivo pari a 3.684.841,82 euro.

In sede istruttoria, tuttavia, è stato rilevato che le risorse della gestione destinate a specifici interventi o al finanziamento di spese di investimento, non utilizzate nell'esercizio per la realizzazione degli interventi cui erano vincolate o destinate, non sono state adeguatamente ricollocate tra le componenti vincolate e/o destinate dell'avanzo di amministrazione. Al contempo non risultano correttamente mantenuti, al termine dell'esercizio, i vincoli e le quote destinate ad investimenti accertate al 1 gennaio 2015 e non utilizzate nell'esercizio.

La ricostruzione dei dati effettuata in sede istruttoria ha evidenziato, nello specifico, la realizzazione di un avanzo della competenza derivante da risorse vincolate per trasferimenti pari a 99.945,02 euro a fronte del quale non è stato interamente disposto il correlativo vincolo nel risultato di amministrazione definito al 31 dicembre 2015.

Tale avanzo della gestione, unitamente alle quote vincolate per trasferimenti che derivano dalla cancellazione di residui passivi finanziati dalle medesime tipologie di entrata (22.236,72 euro), dovevano condurre ad una quantificazione della quota vincolata per mutui e prestiti pari a 122.181,74 euro.

Nel risultato al termine dell'esercizio, al contrario, non risultavano definite quote vincolate per la suddetta tipologia di entrata.

Con la nota inviata ai fini del contraddittorio l'ente ha segnalato che, dalla quantificazione della quota vincolata per trasferimenti, derivante dalla gestione di competenza, deve essere detratto l'importo di 2.908,08 euro relativo ad entrate correnti che hanno finanziato la gestione investimenti, per le quali non sussiste uno specifico obbligo di vincolo.

In relazione invece all'avanzo derivante dalla cancellazione di residui passivi finanziati dalla medesima tipologia di entrata è stato fornito un nuovo prospetto

dimostrativo della gestione residui dal quale si evince che, a fronte dello stralcio della voce di spesa, è stata disposta l'eliminazione di altrettanti residui attivi del titolo IV (esattamente pari a 22.953,52 euro). Per tale ragione non è stato disposto, con riferimento alla gestione residui, alcun vincolo nella voce relativa ai trasferimenti.

Per quanto esposto dall'ente, e considerato che le segnalate rettifiche, sebbene non puntualmente verificabili, risultano confermate dai prospetti dimostrativi degli equilibri di bilancio, la quota da vincolare nel risultato di amministrazione per la voce relativa ai trasferimenti viene ridefinita in 97.036,94 euro a fronte di un importo accertato pari a zero.

Va inoltre evidenziato che, nella stessa nota inviata ai fini del contraddittorio, l'ente ha segnalato l'errata qualificazione delle quote di avanzo che dovevano essere vincolate per trasferimenti o altri vincoli. La quota accertata nel rendiconto di gestione nella voce relativa alle risorse destinate ad investimenti, pari a 74.512,88 euro, sarebbe in realtà da riferire a vincoli derivanti dai trasferimenti o da altre entrate vincolate.

Per quanto esposto, pur evidenziando che la corretta qualificazione delle componenti del risultato di amministrazione è condizione indispensabile per garantire la piena e completa rappresentazione dei dati del rendiconto, e per assicurare il corretto utilizzo delle risorse affluite al bilancio dell'ente, la Sezione prende atto della errata qualificazione delle poste vincolate nel risultato di amministrazione e, in considerazione di ciò, a fronte di una quota destinata ad investimenti di 74.512,88 euro, ridetermina la quota vincolata per trasferimenti, ai fini della presente deliberazione, in 22.524,06 euro.

Per quanto attiene alla quota relativa alla voce "vincoli formalmente attribuiti dall'ente", l'istruttoria ha evidenziato che le risorse vincolate accertate con il rendiconto dell'esercizio 2014 e con il riaccertamento straordinario dei residui, non utilizzate nel corso della gestione 2015 per 28.506,97 euro, non sono state correttamente riportate nella parte vincolata al termine dell'esercizio 2015, che risulta infatti accertata in misura pari a zero.

Oltre a quanto fin qui evidenziato sulla determinazione dei vincoli, l'istruttoria ha permesso di rilevare anche la non corretta determinazione delle quote accantonate a fondo crediti di dubbia esigibilità.

A seguito dell'istruttoria condotta sull'applicazione dei nuovi istituti previsti dal D.Lgs. 118/2011, è stata rilevata, infatti, la non corretta determinazione del fondo crediti di dubbia esigibilità poiché l'ente ha provveduto alla determinazione dell'importo minimo da accantonare nel risultato di amministrazione (pari a 457.743,67 euro) applicando il complementare a cento della capacità di smaltimento dei residui, determinato secondo il principio contabile, su un ammontare di residui pari al 36 per cento di quelli effettivamente risultanti dal rendiconto per le partite qualificate come di dubbia esigibilità derivanti dalla competenza.

La procedura adottata dall'ente, che sembra richiamare impropriamente le riduzioni previste dalla normativa per il bilancio di previsione, non trova riscontro nelle disposizioni contenute nel principio contabile ove viene richiesto, al contrario, che, per tutti i crediti ritenuti di dubbia e difficile esazione al termine dell'esercizio, ne

venga accantonata una parte pari alla percentuale media di non riscosso rilevata nel quinquennio precedente.

Dalla corretta applicazione del principio contabile sarebbe derivata una quantificazione del fondo crediti di dubbia e difficile esazione superiore a quello effettivamente accertato e pari a 655.589,18 euro, con un differenziale di 197.845,51 euro.

L'accantonamento effettuato nel fondo crediti di dubbia esigibilità risulta pertanto inferiore rispetto all'importo che per i nuovi principi contabili è da considerarsi congruo.

Per quanto complessivamente emerso nel corso dell'istruttoria e nella fase del contraddittorio, e considerando la diversa determinazione dei vincoli e del fondo crediti di dubbia esigibilità, il risultato di amministrazione al termine dell'esercizio 2015 si ridefinisce con un saldo negativo della parte disponibile pari a 3.933.718,35 euro.

Il controllo monitoraggio effettuato sul risultato di amministrazione dell'esercizio 2014 e sulle operazioni di riaccertamento straordinario dei residui aveva condotto alla definizione di un risultato formale negativo di amministrazione al 1 gennaio 2015 pari a 3.540.635,55 euro e di una quota disponibile negativa pari a 3.854.219,10 euro.

Per pari importo era stato definito il "maggiore disavanzo derivante dal riaccertamento" con la conseguente adozione di un piano di rientro articolato in 30 annualità e una rata costante di 128.473,97 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 suddiviso in disavanzo della gestione per 207.973,22 euro e in disavanzo da riaccertamento straordinario per 3.725.745,13 euro.

La suddivisione del risultato nelle due componenti è stata effettuata considerando che il disavanzo da riaccertamento straordinario, quantificato in 3.854.219,10 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 (128.473,97 euro).

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

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

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

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

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

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

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

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

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

2. La gestione di cassa, nel triennio 2013/2015, ha evidenziato l'impiego di anticipazioni di tesoreria non rimborsate al termine di ciascun esercizio e di fondi aventi specifica destinazione per spese di parte corrente, non ricostituiti al termine dell'esercizio.

Tali circostanze denotano una sostanziale difficoltà nella gestione dei flussi di cassa, con evidenti riflessi sul bilancio dell'ente per i costi connessi all'esposizione bancaria e i connessi rischi per l'equilibrio e la stabilità finanziaria dell'ente.

La Sezione ritiene pertanto necessaria l'adozione di provvedimenti idonei a ripristinare l'equilibrio dei flussi e una corretta gestione finanziaria.

SEZIONE II - Rendiconto 2016

RISULTATO DI AMMINISTRAZIONE

1. L'esercizio 2016 si è concluso con l'accertamento di un disavanzo di amministrazione pari a 2.136.158,19 euro.

Tale saldo, una volta considerate le rettifiche conseguenti alle diverse risultanze del rendiconto 2015 emerse dal controllo della Sezione e quanto rilevato sulla gestione dell'esercizio 2016, evidenzia fondi da accantonare, vincolare o destinare a investimenti (per fondo crediti dubbia esigibilità o altri vincoli) per complessivi 1.446.931,32 euro, con la conseguente quantificazione di un disavanzo di amministrazione effettivo pari a 3.583.089,51 euro.

Va premesso che con il rendiconto di gestione, a fronte di un disavanzo di amministrazione accertato al 31 dicembre 2016 per 2.136.158,19 euro, l'ente ha provveduto alla definizione delle quote accantonate (a fondo crediti di dubbia esigibilità per 794.098,53 euro) e alla quantificazione della parte vincolata (per 275.000,00 euro) e destinata ad investimenti (per 158.138,95 euro), accertando un disavanzo di amministrazione effettivo pari a 3.363.395,67 euro.

L'istruttoria, e gli ulteriori elementi forniti nella fase del contraddittorio, hanno tuttavia evidenziato una diversa quantificazione del risultato dell'esercizio 2015 che

ha condotto, come detto, alla definizione di un risultato formale di amministrazione negativo pari a 3.152.585,26 euro e di una quota disponibile negativa pari a 3.933.718,35 euro, con un peggioramento pari a 248.876,53 euro, del quale si deve tenere conto, per gli aspetti che rilevano, nella determinazione del risultato 2016.

Con l'istruttoria specifica sull'esercizio 2016 è stata inoltre rilevata la non corretta determinazione delle poste vincolate e del fondo crediti di dubbia e difficile esazione.

Nello specifico l'istruttoria ha evidenziato la realizzazione di un avanzo della gestione di competenza derivante da risorse vincolate per trasferimenti pari a 27.703,08 euro a fronte del quale non è stato interamente disposto il correlativo vincolo nel risultato di amministrazione definito al 31 dicembre 2016.

Tale avanzo della gestione, unitamente alle quote vincolate per trasferimenti che residuano dall'esercizio precedente (pari a 22.524,06 euro secondo la rettifica operata con la presente deliberazione e considerando la errata allocazione di una parte del vincolo) o che derivano dalla cancellazione di residui passivi finanziati dalle medesime tipologie di entrata (37.356,38 euro), dovevano condurre ad una quantificazione della quota vincolata per trasferimenti pari a 87.583,52 euro.

Nel risultato accertato, al contrario, non risultano quantificate quote vincolate per la suddetta tipologia.

Va a tal proposito evidenziato che, nella stessa nota inviata ai fini del contraddittorio, l'ente ha segnalato, anche per l'esercizio 2016, l'errata qualificazione delle quote di avanzo che dovevano essere vincolate per trasferimenti o altri vincoli. La quota accertata nel rendiconto di gestione nella voce relativa alle risorse destinate ad investimenti, pari a 158.138,95 euro, sarebbe in realtà da riferire a vincoli derivanti dai trasferimenti o da altre entrate vincolate, con un incremento rispetto all'esercizio precedente di 83.626,07 euro. Importo che rappresenta quindi l'entità dei vincoli dell'esercizio 2016 confluiti, secondo la rappresentazione dell'ente, nella quota destinata ad investimenti.

Per quanto già esposto in relazione all'esercizio 2015, e considerando la compensazione tra quote vincolate e destinate ammissibile solo al fine di verificare, con la presente deliberazione, la correttezza dell'entità complessiva delle risorse sottratte alla piena disponibilità dell'ente (quota disponibile), a fronte di una quota destinata ad investimenti di 158.138,95 euro, la quota vincolata per trasferimenti si deve considerare rideterminata in 3.957,45 euro.

Per quanto attiene alla quota vincolata per mutui, l'istruttoria ha evidenziato la realizzazione di un avanzo derivante dalla cancellazione di residui passivi pari a 10.090,79 euro a fronte del quale non è stato interamente disposto il correlativo vincolo nel risultato di amministrazione definito al 31 dicembre 2016.

Tale avanzo della gestione residui, unitamente alle quote vincolate che residuano dalla gestione di competenza (pari a 275.000,00 euro), dovevano condurre ad una quantificazione della quota vincolata per mutui pari a 285.090,79 euro.

Nel risultato accertato, al contrario, risultano quantificate quote vincolate per la suddetta tipologia pari a 275.000,00 euro, con un differenziale pari a 10.090,79 euro.

Per quanto attiene alla quota relativa alla voce “vincoli formalmente attribuiti dall’ente”, essa deve ritenersi rideterminata al termine dell’esercizio 2016 in 28.506,97 a seguito della diversa quantificazione emersa sull’esercizio 2015.

In relazione invece alla quota derivante da “altre entrate vincolate”, l’istruttoria ha evidenziato la realizzazione di un avanzo derivante dalla gestione di competenza pari a 7.475,82 euro a fronte del quale non è stato interamente disposto il correlativo vincolo definito al 31 dicembre 2016.

Tale avanzo, unitamente alle quote derivanti dalla cancellazione dei residui passivi (pari a 1.000 euro), dovevano condurre ad una quantificazione della quota relativa ad “altri vincoli” pari a 8.475,82 euro.

Nel risultato al termine dell’esercizio, al contrario, non risultano accertate quote vincolate derivanti da altre entrate vincolate.

L’istruttoria sul risultato dell’esercizio 2016, oltre a quanto fino ad ora espresso, ha permesso di rilevare la non corretta determinazione delle quote accantonate a fondo crediti di dubbia esigibilità.

A seguito dell’istruttoria condotta sull’applicazione dei nuovi istituti previsti dal D.Lgs. 118/2011, è stata rilevata, anche sull’esercizio 2016, la non corretta determinazione del fondo crediti di dubbia esigibilità poiché l’ente ha provveduto alla determinazione dell’importo minimo da accantonare nel risultato di amministrazione (pari a 794.098,53 euro) applicando il complementare a cento della capacità di smaltimento dei residui, determinato secondo il principio contabile, su un ammontare di residui pari al 55 per cento di quelli effettivamente risultanti dal rendiconto, per le partite qualificate come di dubbia esigibilità derivanti dalla competenza 2016.

La procedura adottata dall’ente, che anche per l’esercizio 2016 sembra richiamare impropriamente le riduzioni previste dalla normativa per il bilancio di previsione, non trova riscontro nelle disposizioni contenute nel principio contabile ove viene richiesto, al contrario, che per tutti i crediti ritenuti di dubbia e difficile esazione al termine dell’esercizio ne venga accantonata una parte pari alla percentuale media di non riscosso rilevata nel quinquennio precedente. Dalla corretta applicazione del principio contabile deriva una quantificazione del fondo crediti di dubbia e difficile esazione pari a 962.761,34 euro.

L’accantonamento effettuato nel fondo crediti di dubbia esigibilità risulta pertanto inferiore (per 168.662,81 euro) rispetto all’importo che per i nuovi principi contabili è da considerare congruo.

In merito alla definizione del fondo crediti di dubbia e difficile esazione, sia dell’esercizio 2015 che dell’esercizio 2016, con la nota inviata ai fini del contraddittorio, l’ente ha evidenziato che gli accantonamenti disposti per tale voce nel risultato di amministrazione dei due esercizi sono da ritenersi corretti poiché superiori a quelli che sarebbero derivati dall’applicazione del metodo semplificato introdotto al punto 3.3 del principio contabile 4.2.

Metodo che, come noto, prevede la determinazione del fondo come sommatoria tra il fondo iniziale e quello derivante dall'accantonamento definitivo disposto nel bilancio di previsione, al netto dei relativi utilizzi.

Adottando la suddetta metodologia, infatti, secondo la ricostruzione proposta dall'ente, il fondo crediti dovrebbe essere almeno pari a 328.076,58 per l'esercizio 2015 e a 762.001,04 euro per il 2016.

In merito a tale aspetto è appena il caso di evidenziare che la metodologia adottata in sede di predisposizione del rendiconto dell'esercizio 2015 e 2016, pur con i correttivi erroneamente adottati dall'ente, è stata quella prevista dal principio contabile per garantire in modo pieno, rispetto alla capacità di smaltimento dei residui pregressi, le singole poste qualificate come di dubbia e difficile esazione, e cioè quella ordinaria.

A fronte di una siffatta impostazione del rendiconto di gestione, l'ente ha segnalato, a posteriori, che l'accantonamento ottenuto applicando in modo non corretto e puntuale il principio contabile, risulta comunque superiore a quello che avrebbe determinato se avesse operato una scelta diversa.

La Sezione rileva, a riguardo, che l'introduzione della metodologia semplificata, pur ammettendo che l'accantonamento al termine dell'esercizio possa essere determinato per un valore inferiore a quello definito "congruo" dal principio contabile (valore che si otterrebbe con la metodologia ordinariamente prevista dal principio), presuppone che la scelta in tal senso sia effettuata dall'organo deputato all'approvazione del rendiconto di gestione, soprattutto in considerazione dei rischi connessi alla scelta stessa, che nei fatti si può tradurre, ed è questo il caso, in una tutela ridotta dei crediti di dubbia e difficile esazione nel risultato di amministrazione. A conferma di tale impostazione è sufficiente evidenziare che lo stesso principio contabile, una volta introdotta la "facoltà" di applicare la metodologia semplificata, richiede una verifica circa la situazione finanziaria complessiva dell'ente e una valutazione del rischio che vengano, con essa, rinviati al futuro oneri già presenti e tali da generare squilibri negli esercizi successivi.

In considerazione di quanto esposto, i fondi crediti di dubbia esigibilità al termine dell'esercizio 2015 e 2016, dovranno essere rideterminati secondo la metodologia prevista in via ordinaria dal principio contabile, salvo il diverso orientamento del Consiglio comunale, che dovrà comunque operare le necessarie valutazioni circa la possibilità che una ridotta tutela dei crediti di dubbia esigibilità non si traduca nel rinvio di significativi oneri finanziari agli esercizi futuri.

Per quanto complessivamente rilevato nel corso dell'istruttoria sull'esercizio 2016, in relazione alla determinazione della quota vincolata e alla quantificazione del fondo crediti di dubbia esigibilità, e considerate le diverse determinazioni emerse sull'esercizio 2015 anche a seguito del contraddittorio, il risultato di amministrazione al termine dell'esercizio 2016 si ridefinisce con un saldo negativo della parte disponibile pari a 3.583.089,51 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 negativo al 31 dicembre 2015 pari a 3.152.585,26 euro e di una quota disponibile negativa pari a 3.933.718,35 euro. Del disavanzo complessivamente accertato una quota pari a 207.973,22 euro è stata qualificata come disavanzo ordinario e una quota pari a 3.725.745,13 euro è stata definita come “maggiore disavanzo derivante dal riaccertamento”, da finanziare nell’ambito del piano di rientro già adottato, articolato in 30 annualità e una rata annuale costante di 128.473,97 euro.

In conseguenza di quanto disposto dal decreto ministeriale 2 aprile 2015 (richiamato al punto 1 – Sez. I della presente deliberazione), 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 decreto ministeriale, il disavanzo realizzato al termine dell’esercizio 2016 e rideterminato con la presente deliberazione si deve ritenere suddiviso in disavanzo della gestione per 140.918,35 euro e in disavanzo da riaccertamento straordinario per 3.442.171,16 euro.

La suddivisione del risultato nelle due componenti è stata effettuata considerando che il disavanzo da riaccertamento straordinario, quantificato in 3.725.745,13 euro al 31 dicembre 2015, deve risultare ridotto, al termine dell’esercizio 2016, in misura almeno pari alla rata definita dall’ente nel piano di rientro (283.573,97 euro). Nel caso di specie gli atti del rendiconto, così come gli ulteriori elementi emersi dalle operazioni di riaccertamento straordinario, hanno evidenziato che la quota da ripianare nell’esercizio doveva essere pari all’avanzo tecnico realizzato nel 2016 a seguito della reimputazione di residui attivi in misura maggiore dei passivi e del fondo pluriennale vincolato (155.100,00 euro), e all’importo (pari a 128.473,97 euro) relativo al trentesimo dell’extradeficit accertato al 1 gennaio 2015.

Come già evidenziato nella Sezione I della presente deliberazione, quanto emerso in ordine alla corretta definizione delle componenti del risultato di amministrazione costituisce una grave irregolarità contabile, in quanto la quota disponibile (nel caso di specie negativa) risulta di fatto alimentata da risorse, vincolate (per legge) al finanziamento generico di investimenti ovvero al finanziamento di specifici interventi, che risultano distolte dal loro ordinario impiego per essere destinate al finanziamento di spese di diversa natura e da risorse che dovevano essere accantonate per la tutela dei crediti di difficile esazione da considerarsi pertanto indisponibili.

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

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

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.

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 garantire i vincoli della gestione e la tutela dei crediti di dubbia e difficile esazione.

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

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

2. Come rilevato a seguito del controllo sul rendiconto 2015, la gestione di cassa, nel triennio 2013/2015, ha evidenziato l'impiego di anticipazioni di tesoreria non rimborsate al termine di ciascun esercizio e/o di fondi aventi specifica destinazione per spese di parte corrente, non ricostituiti al termine dell'esercizio. Il fenomeno si è riproposto anche nell'anno 2016 dove sono state rilevate anticipazioni di tesoreria non rimborsate al termine dell'esercizio.

Tali circostanze confermano una sostanziale difficoltà nella gestione dei flussi di cassa, con evidenti riflessi sul bilancio dell'ente per i costi connessi all'esposizione bancaria e connessi rischi per l'equilibrio e la stabilità finanziaria dell'ente.

La Sezione ritiene pertanto necessaria, anche per l'esercizio 2016, l'adozione di provvedimenti idonei a ripristinare, nei termini suddetti, una corretta gestione finanziaria.

3. L'esame del risultato di amministrazione dell'esercizio 2015 e 2016 e l'istruttoria condotta sul rendiconto approvato hanno evidenziato, oltre alle problematiche appena rappresentate, 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, per il quale non è stato possibile verificare la corretta compilazione rispetto alle determinazioni assunte in sede di riaccertamento straordinario dei residui.

Quanto alle modalità con cui sono avvenute le reimputazioni di residui attivi e passivi sugli esercizi 2015 e 2016 rispetto alla definizione di dette reimputazioni che era stata effettuata in sede di riaccertamento straordinario (modello ministeriale 5/1), e 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 dei due esercizi in esame.

L'ente ha fornito in sede istruttoria alcuni chiarimenti sull'esercizio 2015 senza tuttavia fornire elementi di dettaglio esaurienti rispetto alle necessità di ricostruzione del fondo formulate dalla Sezione.

A riguardo va rilevato che la compilazione del prospetto in esame non è mero adempimento contabile ma dimostrazione dell'evoluzione del fondo durante l'esercizio in conseguenza della programmazione degli interventi e della effettiva imputazione 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 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.

4. Sempre con riferimento al risultato di amministrazione, sono state rilevate alcune problematiche nella definizione del fondo crediti di dubbia esigibilità accertato al termine degli esercizi 2015 e 2016.

Va innanzitutto evidenziato che l'ente ha provveduto alla quantificazione del fondo crediti utilizzando il metodo ordinario introdotto dal principio contabile. Si è già riferito, al riguardo, circa le problematiche emerse nel calcolo del fondo, in relazione alla riduzione operata sui residui provenienti dalla competenza dell'esercizio 2015 e 2016.

In questa sede preme evidenziare che l'ente ha disposto l'accantonamento al fondo crediti in relazione alle entrate ritenute di dubbia e difficile esazione, nello specifico relative a "ICI", "Tari e Tares" e "Accertamenti Tares".

Non risultano disposti sui due esercizi accantonamenti relativi ai crediti verso la società Gaia Spa, che l'ente aveva stralciato in sede di riaccertamento straordinario dei residui per disporre la successiva reimputazione negli esercizi di esigibilità. Esigibilità che, secondo le valutazioni dell'ente, era definita in funzione delle scadenze stabilite nel piano di rientro adottato dall'Autorità idrica Toscana.

Da quanto emerso in sede di esame del riaccertamento straordinario dei residui e dall'istruttoria ora condotta sulle gestioni 2015 e 2016, l'ente ha provveduto alla

relativa reiscrizione di tali residui negli esercizi di pertinenza. Sull'esercizio 2016, in particolare, risultano reiscritti residui attivi per 155.100 euro, che sembrano interamente riconducibili ai crediti verso il gestore Gaia Spa.

In merito a tali aspetti va evidenziato che le entrate in questione, per le note vicende relative al gestore del servizio, sono state valutate, in passato, di dubbia e difficile esazione, proprio per le difficoltà rilevate nella riscossione del credito.

L'adozione del piano di rientro del debito, e la conseguente rateizzazione dei crediti vantati dai comuni, ha condotto, come nel caso di specie, alla cancellazione dei residui per la successiva reimputazione, che dovrà essere disposta seguendo le tempistiche definite nel citato piano di rimborso pluriennale.

Tale aspetto, tuttavia, impone una specifica valutazione circa l'effettività del credito al momento della reiscrizione, da effettuare in funzione della effettiva riscossione delle entrate in esame, anche tenendo conto della capacità di smaltimento che detti residui hanno registrato nella annualità in cui risultavano iscritte in bilancio.

Valutazione che non sembra essere stata effettuata sugli esercizi in esame con riferimento ai crediti Gaia reiscritti nel bilancio 2016.

Nella nota inviata ai fini del contraddittorio, l'ente ha segnalato che le somme reiscritte negli esercizi 2015 e 2016 pari rispettivamente a 40.406 euro e a 155.100 euro, sono state interamente incassate entro il 31 dicembre, a dimostrazione che le reiscrizioni non avevano le caratteristiche di crediti di dubbia e difficile esazione.

Per quanto espresso, nonostante i chiarimenti forniti in sede di contraddittorio, si richiama l'ente ad una puntuale applicazione del principio contabile nella determinazione del fondo crediti di dubbia esigibilità nei bilanci di previsione e nel risultato di amministrazione, al fine di evitare che gli accantonamenti e i fondi accertati al termine dell'esercizio risultino sottostimati rispetto alle necessità di tutela delle poste di dubbia e difficile esazione, soprattutto in considerazione della vicenda che ha dato origine alla rateizzazione di tali crediti.

5. 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 2015, infatti, sono state applicate quote vincolate del risultato 2015 per complessivi 17.000,00 euro, tutte impiegate per il finanziamento di spese di parte capitale.

Gli equilibri di bilancio dell'esercizio 2016, al contrario, risultano costruiti senza ricorrere all'applicazione delle quote vincolate del risultato 2015.

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, oltre alle pertinenti rate del disavanzo "tecnico" realizzato alla stessa data.

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

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

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

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

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

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

La situazione di disavanzo (ordinario o da riaccertamento) implica, in generale, che il saldo formale accertato al termine dell'esercizio (quale somma algebrica tra la cassa, i residui attivi e passivi e il fondo pluriennale vincolato) non è sufficiente a ricomprendere il complesso degli accantonamenti, dei vincoli e delle quote destinate definiti sul risultato stesso. Il disavanzo, in tal senso, non è altro che l'entità delle

risorse che devono essere ancora reperite per rendere effettivi gli accantonamenti, i vincoli e le quote destinate accertate al termine dell'esercizio. E tale circostanza vale a maggior ragione quando l'ente si trova in situazioni di disavanzo formale, ovvero quando è negativo anche il saldo algebrico tra la cassa, i residui attivi e passivi e il fondo pluriennale vincolato (risultato contabile di amministrazione di cui all'art. 186 del Tuel - lettera "a" del prospetto ministeriale).

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

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

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

E nei passaggi successivi ove viene ipotizzato l'utilizzo dell'avanzo presunto, ammesso solo in relazione all'impiego delle quote accantonate e vincolate, il principio contabile pone l'attenzione sulla circostanza che l'applicazione di tali quote può essere effettuata in una prima fase (bilancio di previsione) solo a seguito dell'attenta valutazione delle componenti vincolate dell'esercizio precedente e, in sede di variazione di bilancio, per le quote accantonate, solo nel caso in cui la verifica del risultato dell'esercizio precedente sia stata operata "con riferimento a tutte le entrate e spese dell'esercizio precedente e non solo alle entrate e spese vincolate".

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

Ad una simile impostazione, cioè quella di porre in discussione l'impiego dei vincoli del risultato quando l'ente si trovasse in una condizione di disavanzo di amministrazione, faceva da contraltare la considerazione che una gran parte

dell'impianto normativo dell'armonizzazione contabile si basa proprio sull'obbligo di costituire accantonamenti e vincoli conseguenti sia al meccanismo della competenza potenziata (con il conseguente divieto di assumere gli "impegni di stanziamento" previsti nel sistema previgente) sia all'esigenza di rendere più rappresentativo il risultato di amministrazione rispetto a tutte le posizioni di debito latenti che ancora non hanno assunto la connotazione di obbligazione giuridica. Si riteneva poi che non andasse trascurato il rilievo assunto da alcuni accantonamenti (come il fondo crediti di dubbia e difficile esazione) che hanno lo scopo di rendere di fatto indisponibile quella parte del risultato di amministrazione che deve ritenersi incerto nella sua stessa esistenza.

I due precetti (divieto di utilizzo degli accantonamenti/vincoli ed obbligo di costituzione degli accantonamenti/vincoli/quote destinate), entrambi logici rispetto alle finalità che perseguono (il primo quella di impedire l'impiego di una risorsa non pienamente disponibile e il secondo quella di far emergere la reale natura del risultato che viene accertato) apparivano difficilmente conciliabili quando l'ente si fosse trovato in una condizione di disavanzo e avesse scelto di dare copertura a tale disavanzo in un arco temporale diverso rispetto a quello di utilizzo dei vincoli. L'ente infatti, per rispettarli entrambi, soprattutto a livello previsionale ove l'impiego di una risorsa non "effettiva" secondo l'accezione della Corte costituzionale avrebbe reso "illegittimo" l'atto di programmazione, sarebbe obbligato a ritardare l'utilizzo delle quote accantonate/vincolate fino al completo riassorbimento del disavanzo oppure a reperire risorse aggiuntive da destinare al finanziamento delle spese cui erano preordinati i vincoli. Fermo restando che la presenza di un disavanzo di amministrazione è da ritenersi di per sé una condizione patologica a cui gli enti devono rispondere con tempestive, prioritarie ed efficaci soluzioni, la prima opzione appariva incongruente con il trentennio ammesso per la copertura del disavanzo da riaccertamento quando l'ente avesse obblighi di qualsiasi tipo nella tempistica di realizzazione della spesa cui erano preordinati i vincoli dell'avanzo. La seconda opzione, invece, oltre ad apparire di per sé incoerente con il sistema (poiché l'apposizione del vincolo nell'avanzo di amministrazione ha proprio la finalità di evidenziare una risorsa già esistente, cioè affluita al bilancio attraverso l'accertamento d'entrata e l'imputazione all'esercizio, che tuttavia nel caso di disavanzo deve essere resa effettivamente disponibile attraverso il finanziamento del disavanzo), si concretizzava nei fatti in un recupero anticipato del disavanzo che l'ente aveva scelto di finanziare in un arco temporale diverso rispetto a quello del bilancio. Conseguenza questa che, seppure auspicabile dal punto di vista della sana gestione dei bilanci e della tenuta degli equilibri nel tempo, sembrava limitare le opportunità concesse dal legislatore nella fase di avvio del processo di armonizzazione. Così come risultava di non agevole applicazione nei casi di squilibri strutturali cui l'ente aveva posto rimedio con l'attivazione delle procedure di cui all'art. 243 Tuel e la conseguente adozione di un piano di riequilibrio pluriennale ove il riassorbimento del disavanzo è di norma programmato in 10 annualità.

Gli elementi analizzati dalla Sezione rendevano evidente come l'impianto normativo e la necessità di garantire i precetti costituzionali che impongono di finanziare spesa pubblica solo in presenza di risorse certe ed effettivamente disponibili erano in

qualche modo non compatibili con le norme di particolare favore introdotte dal sistema per dare avvio al percorso di armonizzazione dei sistemi contabili.

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

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

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

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

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

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

Nel caso del saldo formale positivo, infatti, l'ente ha dato copertura al complesso delle sue spese ancorché attraverso un improprio utilizzo delle risorse vincolate o da accantonare (che devono pertanto essere ricostituite negli esercizi successivi attraverso il reperimento delle risorse libere mancate nell'esercizio in chiusura). Nell'ipotesi invece di un saldo formale negativo (quale è quella in cui si trovava l'ente al 1 gennaio 2015) 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 2015), è stata applicata al bilancio dell'esercizio una parte (pari a 17.000 euro) dei vincoli costituiti sul risultato di amministrazione dell'esercizio 2014. L'avanzo, applicato interamente al bilancio di parte capitale, è riferito a vincoli formalmente attribuiti dall'ente.

È appena il caso di rilevare che laddove l'ente avesse dovuto applicare l'attuale normativa all'esercizio 2015, considerata la condizione di disavanzo sia formale che sostanziale, l'applicazione delle quote vincolate del risultato di amministrazione non avrebbe potuto essere superiore a 128.473,97 euro, corrispondente alla quota del disavanzo che l'ente ha iscritto nel bilancio 2015.

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:

1. sull'esercizio 2015 è emersa la non corretta determinazione delle quote vincolate e accantonate al fondo crediti di dubbia e difficile esazione e il conseguente accertamento di un disavanzo di amministrazione al termine dell'esercizio maggiore rispetto a quello definito dall'ente. L'istruttoria e gli elementi forniti in sede di contraddittorio hanno condotto alla ridefinizione dei vincoli (per ulteriori 51.031,03 euro) e del fondo crediti di dubbia esigibilità (per ulteriori 197.845,50 euro), evidenziando un differenziale complessivo di 248.876,53 euro. Sono state rilevate inoltre significative difficoltà nella gestione dei flussi di cassa.

2. sull'esercizio 2016 è stata rilevata la non corretta determinazione delle componenti vincolate e accantonate per il fondo crediti di dubbia e difficile esazione, con la conseguente emersione di un disavanzo di amministrazione più elevato rispetto a quello accertato dall'ente. L'istruttoria e gli elementi forniti in sede di contraddittorio hanno condotto alla ridefinizione dei vincoli (con l'incremento di 51.031,03 euro conseguente al diverso risultato dell'esercizio 2015) e del fondo crediti di dubbia esigibilità (per ulteriori 168.662,81 euro), evidenziando un differenziale complessivo di 219.693,84 euro. Al contempo hanno trovato conferma le problematiche nella gestione dei flussi di cassa già rilevate sulla gestione 2015 e sono emerse alcune criticità nella rappresentazione del fondo pluriennale vincolato negli

atti di rendiconto e nell'impiego, nel bilancio di previsione, dei fonti accantonati e vincolati con il rendiconto di gestione dell'esercizio precedente.

Per entrambi gli esercizi sono state formulate osservazioni circa la corretta valutazione dei crediti da considerare di dubbia e difficile esazione, in relazione ai crediti verso il gestore del servizio idrico.

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, permangano 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 3.933.718,35 euro e a 3.583.089,51 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, in riferimento all'extradeficit, provvedere alla relativa copertura nei termini definiti nella delibera consiliare approvata ai sensi del d.m. 2 aprile 2015.

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

Tale atto dovrà aver riguardo non solo alla corretta determinazione del 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.

In relazione alle rilevate difficoltà nella gestione dei flussi di cassa, l'ente dovrà provvedere all'adozione di provvedimenti idonei a ripristinare, nei termini sopra rappresentati, una corretta gestione finanziaria.

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 del rendiconto.

Occorre inoltre richiamare l'attenzione dell'ente sulle osservazioni svolte in ordine alla determinazione del fondo crediti di dubbia esigibilità, in relazione ai crediti verso il gestore del servizio idrico, al fine di garantire la sua corretta determinazione nei bilanci di previsione e nel risultato di amministrazione e sulle osservazioni formulate in ordine alla puntuale definizione delle componenti accantonate, vincolate e destinate del risultato di amministrazione.

L'ente dovrà provvedere poi, per quanto riguarda l'impiego, nel bilancio di previsione, dei fondi accantonati e vincolati con il rendiconto di gestione dell'esercizio precedente, all'adeguamento della propria programmazione nel rispetto di quanto disposto dai commi 897-900 dell'art. 1 della legge di bilancio sopra richiamata.

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 6 febbraio 2019.

Il relatore
f.to Fabio Alpini

Il presidente
f.to Cristina Zuccheretti

Depositata in segreteria il 6 febbraio 2019
Il funzionario preposto al servizio di supporto
f.to Claudio Felli