



Corte dei Conti

SEZIONE REGIONALE DI CONTROLLO PER LA TOSCANA

composta dai magistrati:

Cristina ZUCCHERETTI	presidente
Nicola BONTEMPO	consigliere
Vincenzo DEL REGNO	consigliere
Francesco BELSANTI	consigliere
Paolo BERTOZZI	consigliere, relatore
Fabio ALPINI	referendario
Rosaria DI BLASI	referendario
Anna PETA	referendario

nell'adunanza da remoto dell' 11 giugno 2020;

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;

VISTO l'art. 83, comma 2 del decreto legge 17 marzo 2020, n. 18, convertito in legge 24 aprile 2020, n. 27 – relativo alla giustizia civile, penale, tributaria e militare ma applicabile a tutte le funzioni della Corte dei conti in virtù del rinvio effettuato dall'art. 85 del medesimo decreto legge – il quale dispone la sospensione del decorso dei termini per il compimento di qualsiasi atto del procedimento, e quindi anche di quelli previsti dall'art. 148-bis del TUEL, dal 9 marzo 2020 fino al 15 aprile 2020, termine poi prorogato all'11 maggio 2020 dall'art. 36, comma 1 del decreto legge 8 aprile 2020, n. 23, e dichiarato applicabile a tutte le funzioni e attività della Corte dei conti dal comma 4 del medesimo articolo;

VISTO l'art. 85, comma 3, lett. e) del medesimo d.l. 18/2020, che prevede la possibilità di svolgimento delle adunanze che non richiedono la presenza di soggetti diversi dai rappresentanti delle amministrazioni mediante collegamenti da remoto, nonché l'art. 84, comma 6 del d.l. n. 18/2020 - relativo alla giustizia amministrativa ma anch'esso applicabile a tutte le funzioni della Corte dei conti - il quale dispone che il giudice delibera in camera di consiglio, se necessario avvalendosi di collegamenti da remoto, e che il luogo da cui si collegano i magistrati e il personale addetto è considerato camera di consiglio a tutti gli effetti di legge;

VISTO il d.l. 18/2020 il quale all'art. 85, comma 2 prevede che i vertici istituzionali degli uffici territoriali e centrali della Corte dei conti adottino misure organizzative al fine di evitare assembramenti all'interno degli uffici e contatti ravvicinati tra le persone, e le conseguenti misure adottate dal Presidente della Sezione regionale di controllo per la Toscana in data 28 marzo 2020, di cui al protocollo interno n. 31 in pari data;

VISTO il comma 8-bis dell'art. 85 del d.l. 18/2020 - aggiunto dalla legge di conversione e successivamente modificato dal d.l. 28/2020 – il cui ultimo periodo prevede che *“Le udienze, le adunanze e le camere di consiglio possono essere svolte mediante collegamento da remoto, anche in deroga alle vigenti disposizioni di legge, secondo le modalità tecniche definite ai sensi dell'articolo 6 del codice di cui al decreto legislativo 26 agosto 2016, n. 174”*;

VISTE, altresì, le *“Regole tecniche ed operative in materia di coordinamento delle Sezioni regionali di controllo in attuazione del decreto legge n. 18/2020”*, emanate dal Presidente della Corte dei conti in data 3 aprile 2020, con decreto n. 139;

VISTE le *“Regole tecniche e operative in materia di svolgimento delle camere di consiglio e delle adunanze in videoconferenze e firma digitale dei provvedimenti dei magistrati nelle funzioni di controllo della Corte dei conti”*, emanate dal Presidente della Corte dei conti con decreto del 18 maggio 2020;

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 **PRATO** 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 21 maggio 2020 (prot. Sez. 4608), in relazione alle gravi irregolarità emerse in sede istruttoria ed esposte nella bozza di deliberazione inviata con nota n. 4341 del 7 maggio 2020;

UDITO il relatore, cons. Paolo Bertozzi;

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 Prato, 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 124.965.730,13 euro. Tuttavia, tale avanzo non è sufficiente a ricostituire i fondi accantonati, vincolati e destinati ad investimenti complessivamente quantificati in 159.701.871,72 euro, per cui il risultato di amministrazione effettivamente accertato al 31 dicembre 2015 è negativo per 34.736.141,59 euro.

Va premesso che con il rendiconto di gestione, a fronte di un avanzo di amministrazione accertato al 31 dicembre 2015 per 124.965.730,13 euro, l'ente ha provveduto alla definizione delle quote accantonate (per il fondo crediti di dubbia esigibilità pari a 94.580.125,46 euro, per altri accantonamenti pari a 24.063.141,13 euro e per altri fondi rischi pari a 11.583.072,87 euro) e alla quantificazione della parte vincolata (per 17.823.496,83 euro) e destinata ad investimenti (per 11.600.155,15 euro), accertando un risultato effettivo (disavanzo di amministrazione) pari a 34.684.261,31 euro. Tale risultato è stato riapprovato dall'ente con la delibera del Consiglio comunale n. 67 del 27 luglio 2017, adottata a seguito della pronuncia di accertamento di cui alla deliberazione n. 122 dell'11 aprile 2017.

In sede istruttoria, tuttavia, è stato rilevato che la composizione dell'avanzo accertato e la quantificazione della quota vincolata e disponibile non risultano correttamente determinate, non avendo l'ente rispettato il vincolo di destinazione dei proventi da sanzioni amministrative pecuniarie per violazione del codice della strada, fissato per legge in misura non inferiore al 50 per cento dei proventi stessi (art. 208 d.lgs. n. 285/1992). Tale circostanza si associa, come detto, alla presenza di una quota disponibile negativa, non sufficiente quindi a ricostituire il suddetto vincolo.

Gli approfondimenti condotti nella fase istruttoria hanno infatti evidenziato che, a fronte di un accertamento di entrata pari a 16.151.892,76 euro, l'ente ha provveduto a vincolare nell'esercizio 2015 l'importo di 4.866.090,48 euro, pari al 30,13% per cento delle risorse affluite al bilancio.

Le ragioni che hanno portato a vincolare una così ridotta quota di proventi sono da riferire alla metodologia di calcolo adottata per la definizione della quota da vincolare, che prevede di escludere dall'accertamento di competenza la quota di proventi per i quali non è certa la riscossione, e per i quali l'ente ha disposto l'accantonamento nel fondo crediti di dubbia esigibilità, oltre alle spese sostenute per la riscossione dell'entrata.

Nel dettaglio, a fronte di un accertamento d'entrata pari a 16.151.892,76 euro, è stato considerato in detrazione l'accantonamento al fondo crediti disposto su tali accertamenti e pari a 5.570.000,00 euro, oltre all'importo delle spese sostenute per elaborazioni e notifiche verbali, pari a 745.951,24 euro. Dagli elementi forniti in sede istruttoria è emerso che il differenziale così ottenuto, pari a 9.835.941,52 euro, per il

quale doveva essere garantito un vincolo non inferiore a 4.917.970,76 euro, è stato destinato al finanziamento degli interventi di legge in misura pari a 4.866.090,48 euro.

L'ente dovrà pertanto provvedere a ricostituire il vincolo di legge nel risultato di amministrazione in misura almeno pari a 51.880,28 euro.

In merito a tale rideterminazione, con la nota inviata ai fini del contraddittorio, che ne conferma la ricostruzione, l'ente ha segnalato l'intendimento di provvedere alla ricostituzione del vincolo mancante nel risultato di amministrazione dell'esercizio 2019.

La metodologia adottata per il calcolo del vincolo trova conferma nei nuovi principi contabili secondo i quali, a fronte di entrate di natura vincolata, che risultano anche di dubbia esazione, è previsto di operare prioritariamente l'accantonamento al fondo crediti di dubbia esigibilità e, al momento dell'effettiva riscossione, la riduzione dell'accantonamento e il contestuale vincolo tra le voci dedicate del risultato di amministrazione.

L'ente ha quindi calcolato il vincolo di legge, con riferimento alle entrate accertate in conto competenza, detraendo da queste il fondo crediti, oltre alle spese sostenute per la riscossione dell'entrata, di cui si dirà più avanti.

Una volta definito il vincolo sulle risorse accertate in conto competenza, l'ente non ha però provveduto alla verifica delle entrate per le quali, una volta realizzata la riscossione, doveva essere ridotto l'accantonamento e contestualmente disposto il vincolo nel risultato di amministrazione. Allo stesso tempo non risultano garantiti vincoli ulteriori in relazione alle entrate effettivamente riscosse nell'esercizio e relative a poste precedentemente accantonate nel fondo crediti di dubbia esigibilità.

Nel merito della metodologia di calcolo adottata dall'ente per la definizione dei vincoli di legge, rispetto alla quale questa Sezione si è già espressa in precedenza, occorre ribadire che essa risulta ammissibile nella misura in cui l'ente garantisca, negli esercizi successivi all'accertamento, che il vincolo previsto dall'art. 208 del d.lgs. n. 285/1992 sia apposto anche sulle entrate riscosse in conto residui. Tale affermazione è da intendersi nel senso che la quota non vincolata nell'esercizio di competenza deve risultare vincolata negli esercizi in cui avviene la riscossione del provento già accertato.

L'ente dovrà dunque attivare gli interventi di legge nell'esercizio di riscossione dell'entrata ovvero disporre, al termine dell'esercizio stesso, un equivalente vincolo nel risultato di amministrazione.

Quanto alla decurtazione delle spese sostenute per le elaborazioni e le notifiche dei verbali occorre rammentare che i recenti orientamenti espressi dalla Sezione delle Autonomie (delibera n. 1 del 9 gennaio 2019) ne mettono in dubbio l'ammissibilità in considerazione del fatto che la nuova disciplina prevista per le entrate di dubbia esigibilità, prevedendo la sola decurtazione del fondo crediti, deve ritenersi esaustiva rispetto alla trattazione delle stesse. Nella deliberazione appena richiamata, sebbene il quesito esaminato sia da riferire al corretto calcolo delle percentuali previste dall'art. 142 del D.Lgs. 285/1992, si considera come rilevante, a supporto delle considerazioni formulate, anche la metodologia indicata dal principio contabile (punto 9.11.4 dell'Allegato 4/1) per la definizione dei vincoli di destinazione delle

entrate derivanti dalle sanzioni al codice della strada. Dalla trattazione che viene condotta sul punto sembra potersi dedurre l'assenza di deroghe rispetto alle modalità di valutazione dei vincoli da apporre sulle entrate da proventi contravvenzionali, oltre a quelle già previste e collegate appunto alla costituzione del fondo crediti di dubbia esigibilità e, ove presente, alle spese connesse al compenso spettante al concessionario.

Di tale principio, deducibile dalla citata delibera, le amministrazioni dovranno tenere conto nella definizione dei vincoli delle gestioni 2019 e seguenti.

Sempre in relazione al vincolo delle entrate derivanti dalle sanzioni amministrative per violazioni al codice della strada sono stati richiesti approfondimenti istruttori rispetto alla eventuale presenza di maggiori accertamenti disposti in conto residui. Nella nota di risposta inviata dall'ente sono infatti emerse informazioni contrastanti sulla realizzazione di maggiori accertamenti di residui attivi in sede di riaccertamento ordinario 2015 e, nonostante la richiesta di chiarimenti, l'istruttoria non ha consentito di verificarne l'esatta quantificazione e, soprattutto, l'eventuale presenza, tra questi, di maggiori entrate derivanti da sanzioni per violazioni al codice della strada o altre entrate per le quali doveva essere garantito un vincolo di legge. Tale fenomeno, come si avrà modo di evidenziare, è stato invece accertato per l'esercizio 2016.

Per quanto fino ad ora rappresentato, considerando la quota dell'esercizio precedente che, al netto dell'importo applicato alla gestione 2015, risulta pari a 23.033.653,43 euro, e tenendo conto della quota di avanzo derivante dalla gestione di competenza e dalla gestione residui rispettivamente pari a 15.874,90 euro e a 5.000,13 euro, la quota vincolata per legge e principi contabili del risultato di amministrazione 2015 deve essere rideterminata in misura pari a 463.267,61 euro, valutata anche la riallocazione della quota relativa alle anticipazioni di liquidità, pari a 22.643.141,13 euro, inserita tra gli accantonamenti definiti al termine dell'esercizio. Rispetto all'importo accertato dall'ente, pari a 411.387,33 euro, emerge un differenziale di 51.880,28 euro da ricostituire nel risultato di amministrazione dell'esercizio 2015.

Il risultato di amministrazione al termine dell'esercizio 2015 si deve pertanto considerare ridefinito con l'accertamento di un disavanzo effettivo pari a 34.736.141,59 euro.

Il controllo monitoraggio effettuato sul risultato di amministrazione dell'esercizio 2014 e sulle operazioni di riaccertamento straordinario dei residui aveva condotto alla definizione di un risultato formale di amministrazione al 31 dicembre 2014 pari a 85.816.540,00 euro e di una quota disponibile negativa pari a 30.430.167,89 euro. Tali risultati sono stati riapprovati dall'ente con la delibera del Consiglio comunale n. 67 del 27 luglio 2017, adottata a seguito della pronuncia di accertamento di cui alla deliberazione n. 122 dell'11 aprile 2017.

Del disavanzo complessivamente accertato una quota pari a 8.152.312,70 euro è stata qualificata come disavanzo ordinario e una quota pari a 22.277.855,19 euro è stata definita come "maggiore disavanzo derivante dal riaccertamento", con la conseguente adozione di un piano di rientro articolato in 28 annualità e una rata

costante di 795.637,69 euro a decorrere dall'esercizio 2017. Per le annualità 2015 e 2016, con la citata delibera n. 67/2017, l'ente ha confermato il ripiano di quote di disavanzo da riaccertamento pari rispettivamente a 1.539.048,46 euro e a 3.182.136,52 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 31 dicembre 2014 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 13.997.334,86 euro e in disavanzo da riaccertamento straordinario per 20.738.806,73 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 2015, 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 di specifici interventi, che risultano distolte dal loro ordinario impiego per essere destinate al finanziamento di spese di diversa natura.

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

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

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

Sul piano generale, ad eccezione della quota di disavanzo derivata dalla cancellazione di residui attivi e passivi da reimputare ad esercizi successivi e della

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

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

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

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

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

L'ente ha attestato, in sede istruttorie, che "nell'esercizio 2015 non si era ancora dotato di un sistema di codifica che garantisse la corretta contabilizzazione delle entrate vincolate. Nel 2016 è stata effettuata una revisione complessiva delle codifiche attribuite alle movimentazioni contabili, in modo tale da individuare in maniera corretta le entrate vincolate da comunicare al Tesoriere attraverso l'emissione delle reversali d'incasso e le uscite da imputare alla cassa vincolata attraverso mandati di pagamento adeguatamente codificati."

In relazione alle tipologie di entrate considerate ai fini della determinazione della cassa vincolata, l'ente ha attestato che "sono state considerate entrate aventi vincoli di destinazione le entrate derivanti da mutui e prestiti, le entrate da trasferimenti e le entrate con vincoli derivanti da leggi. Di conseguenza, i pagamenti delle spese finanziate da tali entrate sono stati considerati come uscite della cassa vincolata".

Rispetto a tali entrate, tuttavia, l'ente non ha potuto attestare "che tutte le entrate della tipologia di cui sopra riscosse negli anni 2015 e 2016, siano state correttamente contabilizzate e siano affluite al fondo di cassa vincolato, perché, come già

evidenziato, la codifica degli attributi inerenti al vincolo di cassa è stata avviata nel 2016 e si è concluso solo nel 2017”. Secondo quanto dichiarato nella nota istruttoria, e confermato nella fase del contraddittorio, buona parte delle entrate vincolate sarebbe stata correttamente codificata.

Per quanto espresso dallo stesso ente, la metodologia contabile adottata non permette di definire l'ammontare complessivo delle entrate vincolate nella destinazione e l'eventuale loro impiego per il pagamento di spese correnti nel corso del 2015 ai sensi dell'art. 195 TUEL. Le difficoltà di quantificazione sopra indicate non consentono, inoltre, la valutazione del rispetto dell'art. 222 TUEL.

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

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

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

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 139.975.528,47 euro. Tuttavia, tale saldo, una volta considerate le rettifiche conseguenti alle diverse risultanze del rendiconto 2015 emerse dal controllo della Sezione e gli ulteriori elementi specifici ricavati dall'analisi del rendiconto 2016, pur essendo confermato nella sua quantificazione formale, evidenzia un risultato di amministrazione non sufficiente a ricostituire i fondi accantonati, vincolati e destinati ad investimenti complessivamente quantificati in 174.079.064,03 euro, per cui il risultato di amministrazione effettivamente accertato al 31 dicembre 2016 è negativo per 34.103.535,56 euro.

Va premesso che con il rendiconto di gestione, a fronte di un avanzo di amministrazione accertato al 31 dicembre 2016 per 139.975.528,47 euro, l'ente ha provveduto alla definizione delle quote accantonate (per il fondo crediti di dubbia esigibilità pari a 107.371.415,24 euro, per altri accantonamenti pari a 23.932.841,13 euro e per i fondi rischi pari a 14.729.352,62 euro) e alla quantificazione della parte vincolata (per 20.307.019,78 euro) e destinata ad investimenti (per 5.137.024,49

euro), accertando un risultato di amministrazione effettivo (quota disponibile negativa) pari a 31.502.124,79 euro. Tale risultato è stato riapprovato, anche per l'esercizio 2016, con la delibera del Consiglio comunale n. 67 del 27 luglio 2017, adottata a seguito della pronuncia di accertamento di cui alla deliberazione n. 122 dell'11 aprile 2017.

L'istruttoria, pur confermando il saldo formale di amministrazione dell'esercizio 2015 in misura pari a 124.965.730,13 euro, ha tuttavia evidenziato una diversa quantificazione delle componenti interne del risultato dell'esercizio 2015 conducendo alla definizione di una quota disponibile negativa pari a 34.736.141,59 euro, con un peggioramento di 51.880,28 euro, del quale si deve tenere conto nella determinazione del risultato 2016.

Con l'istruttoria specifica sull'esercizio 2016, e gli elementi forniti nella fase del contraddittorio, è stata invece rilevata un'ulteriore problematica sempre incidente sulla corretta determinazione della quota vincolata da leggi e principi contabili.

La ricostruzione dei dati effettuata in sede istruttoria aveva evidenziato che, a seguito dell'eliminazione di residui passivi della gestione vincolata (non compensati dall'equivalente eliminazione del residuo attivo), l'ente non aveva provveduto a vincolare o destinare la corrispondente quota di avanzo realizzato.

Nello specifico l'istruttoria aveva evidenziato la realizzazione di un avanzo derivante dalla cancellazione di residui passivi finanziati da risorse a cui l'ente aveva formalmente attribuito un vincolo, pari a 286.407,88 euro, a fronte del quale non pareva interamente disposto il correlativo vincolo nell'ambito dei vincoli formalmente attribuiti dall'ente del risultato di amministrazione definito al 31 dicembre 2016.

Tale avanzo della gestione residui, unitamente alle quote che residuano dall'esercizio precedente (pari a complessivi 1.432.931,10 euro, considerata la quota del risultato 2015 applicata al bilancio 2016), alla ulteriore quota di 235.367,65 euro che deriva dalla cancellazione di impegni erroneamente allocati nel conto terzi, e alla quota di avanzo che deriva, per le medesime tipologie di entrata, dalla gestione di competenza (pari a 264.162,46 euro), doveva condurre ad una quantificazione della componente derivante da risorse formalmente vincolate dall'ente pari a 2.218.869,09 euro. Nel risultato al termine dell'esercizio, al contrario, risultano definiti vincoli per tali tipologie di entrata per 1.932.461,21 euro, con un differenziale pari a 286.407,88 euro.

Con la nota inviata ai fini del contraddittorio l'ente ha modificato il prospetto dimostrativo delle cancellazioni dei residui passivi effettuate con il riaccertamento ordinario 2016, evidenziando, contrariamente a quanto indicato in sede istruttoria, che le cancellazioni di residui passivi complessivamente disposte per 291.932,97 euro, dalle quali, considerata la compensazione con le cancellazioni degli attivi di 5.525,09 euro, emergeva un saldo positivo di 286.407,88 euro, afferivano ad impegni originariamente finanziati con risorse derivanti da trasferimenti e non da risorse cui l'ente aveva formalmente apposto il vincolo.

In conseguenza di tale diversa rappresentazione dei dati contabili, e della segnalazione di corrispondenti cancellazioni di residui attivi nell'importo sopra indicato, l'avanzo generato della gestione residui, per la voce relativa alle "risorse cui l'ente ha formalmente attribuito un vincolo", risulta pari a 235.367,65 euro, interamente derivante dalla cancellazione delle poste erroneamente collocate nel conto terzi. Considerando poi che l'avanzo derivante dalla gestione di competenza, per tale voce, è pari a 264.162,46 euro, e che la quota definita al 31 dicembre 2015 risulta non utilizzata per l'importo complessivo di 1.432.931,10 euro, al termine dell'esercizio 2016 la quota delle risorse cui l'ente ha formalmente attribuito un vincolo risulta confermata nei termini definiti nel rendiconto di gestione e pari a complessivi 1.932.461,21 euro.

Per quanto segnalato nella fase del contraddittorio, risulta parimenti confermato il dato relativo ai vincoli derivanti da trasferimenti, accertato dall'ente in 10.088.458,85.

In sede istruttoria, inoltre, è stato rilevato che la composizione dell'avanzo accertato e la quantificazione della quota vincolata e disponibile non risultano correttamente determinate, non avendo l'ente rispettato il vincolo di destinazione dei proventi da sanzioni amministrative pecuniarie per violazione del codice della strada, fissato per legge in misura non inferiore al 50 per cento dei proventi stessi (art. 208 d.lgs. n. 285/1992). Tale circostanza, già rilevata sull'esercizio 2015, si associa in questo caso al mancato vincolo dei maggiori accertamenti assunti in conto residui.

Nella fase istruttoria, infatti, sono stati richiesti approfondimenti dei dati contabili al fine di verificare la rilevazione di eventuali maggiori accertamenti disposti in conto residui e relativi ad entrate derivanti dalle sanzioni amministrative per violazioni al codice della strada. Nella nota di risposta inviata dall'ente sono stati indicati maggiori residui attivi accertati in relazione a proventi derivanti dall'attività di controllo e repressione delle irregolarità e degli illeciti pari a 6.251.528,85 euro. Sul punto sono stati richiesti elementi di dettaglio, volti ad appurare che l'entrata in questione fosse relativa ai soli proventi contravvenzionali, che l'ente non ha tuttavia fornito.

In assenza di tali chiarimenti, la Sezione ha considerato l'entrata in questione come rilevante ai fini del rispetto dell'obbligo normativo connesso alle sanzioni al codice della strada.

Conseguentemente, nella fase istruttoria, la quota relativa ai vincoli di legge, da definire nel risultato di amministrazione dell'esercizio 2016, è stata incrementata dell'importo (3.125.764,43 euro) pari al 50 per cento dell'entrata registrata in conto residui, conducendo ad una quantificazione complessiva della quota vincolata per legge e principi contabili pari a 4.763.961,97 euro.

Con la nota inviata ai fini del contraddittorio l'ente ha contestato la nuova determinazione del vincolo derivante dai proventi contravvenzionali. L'ente ha infatti specificato che non tutti i maggiori residui, qualificati nella fase istruttoria come derivanti dalle entrate accertate in relazione all'attività di controllo e repressione delle irregolarità, sono da riferire alle sanzioni per violazioni al codice della strada, ma solo una parte di questi, pari a 5.099.060,98 euro. A tale riguardo è

stato fornito un elenco dettagliato dei residui in oggetto, dai quali si evince non solo la descrizione del capitolo di entrata ma anche il valore del “residuo attuale” (che non sembra riferirsi né al residuo iniziale né al residuo finale al termine dell’esercizio 2016 ma, verosimilmente, all’importo che residua al momento dell’estrazione di dati dal sistema), la variazione in aumento e in diminuzione registrata sul capitolo nell’esercizio 2016 e le relative riscossioni dell’anno. L’ente ha poi dichiarato che, per tali entrate, il vincolo non è stato costituito al termine dell’esercizio poiché, a fronte dei maggiori residui attivi iscritti in bilancio, sono state disposte cancellazioni per complessivi 9.165.033,07 euro. L’ente ha inoltre attestato che, al fine di non erodere la quota del risultato di amministrazione 2016 derivante da leggi e principi contabili determinato in 1.586.317,26, ha imputato il saldo negativo derivante dalla cancellazione dei residui attivi e dalla iscrizione dei maggiori residui derivanti dalle sanzioni al codice della strada alla componente libera del risultato di amministrazione.

Quanto sostenuto dall’ente in sede di contraddittorio, con particolare riferimento alle ragioni del mancato vincolo, non risulta condivisibile per diversi ordini di motivi. Va innanzi tutto evidenziato che i maggiori accertamenti iscritti tra i residui al termine dell’esercizio 2016, riguardano verosimilmente entrate mai accertate nel bilancio e per le quali non è mai stato verificato e disposto il vincolo di legge. Sarebbe infatti del tutto incongruente col sistema contabile attualmente in vigore, e anche rispetto a qualsiasi logica contabile, che l’ente abbia prima disposto la cancellazione dell’accertamento d’entrata e contestualmente ne abbia reiscritto il residuo. Rispetto all’annualità in questione, dunque, non sembra possibile nessuna forma di correlazione tra i residui cancellati e i maggiori residui iscritti al termine dell’esercizio. Ipotizzando invece che le poste eliminate e reiscritte si riferiscano ad accertamenti e annualità diverse, per considerare ammissibile la compensazione proposta, l’ente avrebbe dovuto dimostrare che le cancellazioni attualmente disposte sono relative proprio agli accertamenti per i quali era stato originariamente creato il vincolo nella competenza del bilancio ovvero nel risultato di amministrazione. Correlazione che, anche in questo caso, non è stata dimostrata dall’ente. Considerato poi il meccanismo del fondo crediti, e l’elevata entità di accertamenti della competenza che risultano a tal fine tutelati nel risultato di amministrazione (si veda, a riguardo, la descrizione di seguito riportata sulle modalità di calcolo del vincolo disposto dall’ente), risulta alquanto inverosimile che proprio l’entrata originariamente accertata e vincolata, nella competenza o nel risultato di amministrazione, sia oggi oggetto di cancellazione. È al contrario altamente probabile che l’ente vada oggi a cancellare una parte dei residui che, in quanto dubbi, erano stati accantonati nel risultato di amministrazione, sfuggendo così alla verifica del vincolo disposto per l’entrata di competenza nell’annualità in cui l’accertamento è stato disposto e il residuo si è generato.

Va peraltro evidenziato che, al di là delle questioni legate alla compensazione disposta e ai conseguenti effetti sul vincolo, il procedimento contabile seguito dall’ente per l’inserimento in bilancio dei crediti in oggetto non sembra rispondere ad alcuna corretta procedura contabile. In presenza infatti di un maggiore credito emerso, per il quale non era presente il residuo attivo, il principio contabile prevede che l’iscrizione dell’accertamento avvenga nella competenza dell’esercizio nel quale il

maggior credito si manifesta. Più precisamente, il principio contabile prevede che *“Se dalla ricognizione risulta la necessità di procedere al riconoscimento formale del maggior importo dei crediti e dei debiti dell’amministrazione rispetto all’ammontare dei residui attivi e passivi contabilizzati, è necessario procedere all’immediato accertamento ed impegno di nuovi crediti o nuovi debiti, imputati contabilmente alla competenza dell’esercizio in cui le relative obbligazioni sono esigibili. con imputazione contabile alla competenza dell’esercizio in cui le relative obbligazioni sono esigibili. A questo fa eccezione solo il caso in cui i residui oggetto di reiscrizione fossero stati in passato stralciati in quanto assolutamente inesigibili, e che questi siano oggi riscossi. Sul punto il principio contabile stabilisce che “E”, invece, necessario procedere ad una rettifica in aumento dei residui attivi, e non all’accertamento di nuovi crediti di competenza dell’esercizio, in caso di riscossione di residui attivi cancellati dalle scritture in quanto ritenuti (erroneamente) assolutamente inesigibili.”*

Nel caso di specie, invece, nei capitoli ove sono stati iscritti i maggiori accertamenti, risultano riscossioni molto inferiori ai maggiori crediti reiscritti. La procedura contabile adottata dall'ente non trova dunque riscontro nel principio contabile, e anzi potrebbe prefigurare proprio un meccanismo volto a distogliere le risorse dalla destinazione agli specifici interventi indicati dal legislatore. Per quanto espresso, le controdeduzioni inviate dall'ente non possono essere accolte con riferimento all'esclusione dei maggiori accertamenti dalla verifica del vincolo di legge mentre risultano ammissibili con riferimento alla corretta determinazione delle entrate effettivamente riferibili ai proventi contravvenzionali sui quali definire detto vincolo. In tal senso, ai fini della presente deliberazione, viene modificato il vincolo da apporre sul risultato di amministrazione. Considerato infatti il corretto importo relativo ai maggiori accertamenti assunti in conto residui per le entrate derivanti da sanzioni al codice della strada (pari a 5.099.060,98 euro, secondo l'attestazione resa ai fini del contraddittorio), la determinazione della quota vincolata da leggi e principi contabili deve tenere conto del vincolo pari al 50 per cento di dette entrate, ed essere pertanto incrementata, in misura pari a 2.549.530,49 euro, rispetto al valore accertato nel rendiconto di gestione.

Per quanto espresso, l'avanzo della gestione residui, unitamente alle quote vincolate per legge che residuano dall'esercizio precedente (pari a 463.267,61 euro, considerata la rideterminazione operata sull'esercizio 2015), e alla quota di avanzo che deriva dalla gestione di competenza (pari a 1.174.929,93 euro e sempre riferita ai proventi del codice della strada), doveva condurre ad una quantificazione della quota vincolata per legge e principi contabili pari a 4.187.728,03 euro. Nel risultato al termine dell'esercizio, al contrario, risultano definite quote destinate per tali tipologie di entrata per 1.586.317,26 euro, con un differenziale pari a 2.601.410,77 euro.

Sempre in relazione al vincolo delle entrate derivanti dalle sanzioni amministrative per violazioni al codice della strada vanno qui richiamate le osservazioni già formulate sulle modalità operative seguite per la verifica del vincolo di legge dell'esercizio 2015.

Anche per l'esercizio 2016, infatti, l'ente adottato una metodologia di calcolo per la definizione della quota da vincolare che prevede di escludere dall'accertamento di competenza la quota di proventi per i quali non è certa la riscossione, e per i quali l'ente ha disposto l'accantonamento nel fondo crediti di dubbia esigibilità, oltre alle spese sostenute per la riscossione dell'entrata.

Nel dettaglio, a fronte di un accertamento d'entrata pari a 17.555.765,62 euro, è stato considerato in detrazione l'accantonamento al fondo crediti disposto su tali accertamenti e pari a 4.840.000,00 euro oltre all'importo delle spese sostenute per elaborazioni e notifiche verbali, pari a 1.100.714,86 euro. Dagli elementi forniti in sede istruttoria è emerso che il differenziale così ottenuto, pari a 11.615.050,76 euro, per il quale doveva essere garantito un vincolo non inferiore a 5.807.525,38 euro, è stato destinato al finanziamento degli interventi di legge in misura pari a 4.632.595,48 euro.

Il differenziale di 1.174.929,93 euro, secondo quanto evidenziato dall'istruttoria, è stato vincolato nel risultato di amministrazione, nella voce relativa ai vincoli di legge e principi contabili.

Sulla metodologia adottata per il calcolo del vincolo trovano conferma le osservazioni già formulate nella sezione prima della presente deliberazione, sia con riferimento ai nuovi orientamenti espressi circa la possibilità di decurtare dal calcolo del vincolo le spese sostenute per la riscossione del provento contravvenzionale che con riferimento alla necessità di garantire, al momento dell'effettiva riscossione delle entrate da sanzioni al codice della strada, la riduzione dell'accantonamento e il contestuale vincolo tra le voci dedicate del risultato di amministrazione.

Ciò al fine di garantire che il vincolo previsto dall'art. 208 del d.lgs. n. 285/1992 sia rispettato in via sostanziale, negli esercizi di effettiva riscossione dell'entrata, atteso che i principi contabili ne impongono, nell'esercizio di accertamento dell'entrata, l'accantonamento nel fondo crediti, per le quote che sono da considerarsi di dubbia e difficile esazione.

L'ente dovrà dunque attivare gli interventi di legge nell'esercizio di riscossione dell'entrata ovvero disporre, al termine dell'esercizio stesso, un equivalente vincolo nel risultato di amministrazione.

Per quanto complessivamente rilevato nel corso dell'istruttoria sull'esercizio 2016, considerati i nuovi dati forniti in sede di contraddittorio in relazione alla determinazione della quota vincolata per legge e quella derivante da risorse sulle quali l'ente ha formalmente attribuito un vincolo, e considerate le diverse determinazioni emerse sull'esercizio 2015, il risultato di amministrazione al termine dell'esercizio 2016 si ridefinisce con un saldo negativo della parte disponibile pari a 34.103.535,56 euro, e un differenziale pari a 2.601.410,77 euro, rispetto all'importo accertato nel rendiconto di gestione (31.502.124,79 euro).

Come riferito nella sezione I della presente deliberazione, il controllo monitoraggio effettuato sul risultato di amministrazione dell'esercizio 2015 ha condotto alla definizione di un risultato formale di amministrazione al 31 dicembre 2015 pari a 124.965.730,13 euro e di una quota disponibile negativa pari a 34.736.141,59 euro.

Del disavanzo complessivamente accertato una quota pari a 13.997.334,86 euro è stata qualificata come disavanzo ordinario e una quota pari a 20.738.806,73 euro è stata definita come “maggiore disavanzo derivante dal riaccertamento”, il cui finanziamento resta definito nel piano di rientro adottato ai sensi del dm 2 aprile 2015, articolato in 28 annualità e una rata costante di 795.637,69 euro, a decorrere dall'esercizio 2017. Come già specificato, per l'annualità 2016, con la delibera C.C. n. 67/2017, l'ente ha confermato il ripiano di una quota di disavanzo da riaccertamento pari a 3.182.136,52 euro.

In conseguenza di quanto disposto dal decreto ministeriale 2 aprile 2015 (richiamato nella 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 16.546.865,35 euro e in disavanzo da riaccertamento straordinario per 17.556.670,21 euro.

Come già evidenziato nella Sezione I della presente deliberazione, quanto emerso sulla 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) risulta di fatto alimentata da risorse vincolate per legge al finanziamento di specifici interventi, che risultano distolte dal loro ordinario impiego per essere destinate al finanziamento di spese di diversa natura.

Tale fenomeno, come detto, comporta una distorta rappresentazione del risultato di amministrazione, che deve essere corretto ovvero compensato con apposita delibera degli organi competenti anche al fine di 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, per quanto già espresso in relazione al disavanzo dell'esercizio 2015, 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 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, anche per l'esercizio 2016, 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. Dall'esame istruttorio condotto sul rendiconto 2016, è emerso che l'ente non ha proceduto ad effettuare in bilancio la corretta e integrale contabilizzazione delle movimentazioni dei flussi di cassa relativi alle entrate a specifica destinazione, come previsto dall'art. 180 TUEL per le modalità di riscossione e dall'art. 195 TUEL per il loro successivo utilizzo.

L'ente ha attestato, in sede istruttorie, che anche nell'esercizio 2016 non è stata operata la necessaria e puntuale movimentazione delle poste rilevanti per la determinazione della cassa vincolata, confermando, con la nota inviata ai fini del contraddittorio, l'adeguamento delle procedure solo a decorrere dall'esercizio 2017.

Tale metodologia contabile, per le ragioni già esposte ai punti 2 – Sez. I della presente deliberazione, costituisce una grave irregolarità contabile che richiede l'assunzione di adeguati provvedimenti correttivi al fine di garantire una puntuale e affidabile rilevazione delle poste vincolate nell'ambito della gestione di cassa.

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, al 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 e con i successivi rendiconti.

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 e nelle successive gestioni (va rammentato al riguardo che l'ente ha aderito alla sperimentazione dei principi contabili armonizzati), 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 formulato in sede istruttorie alcuni chiarimenti sull'esercizio 2015 e 2016 senza tuttavia fornire elementi di dettaglio esaurienti rispetto alle necessità di ricostruzione del fondo formulate dalla Sezione. Considerata la fase di sperimentazione cui ha aderito nell'esercizio 2012 e considerate le incertezze interpretative e i software di contabilità non adeguati a gestire le importanti novità

contabili, l'ente ha attestato di non poter rispondere in modo esaustivo alle richieste formulate in sede istruttoria.

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. 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 accantonate, vincolate e destinate del risultato 2015 per complessivi 17.779.429,48 euro per il finanziamento di spese correnti (3.199.201,24 euro) e di investimento (14.580.228,24 euro).

Analogamente, anche se per importi inferiori, erano stati costruiti gli equilibri di bilancio nell'esercizio 2015: a fronte di una applicazione complessiva di quote accantonate, vincolate e destinate per 2.344.179,33 euro, 737.796,76 euro erano stati impiegati per il finanziamento di spese di parte corrente e 1.606.382,57 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.

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 successivo triennio il finanziamento del disavanzo ordinario presente al termine dell'esercizio 2015 e sul trentennio il riassorbimento del disavanzo emerso dal riaccertamento e ancora presente al 31 dicembre 2015, utilizzando in tal modo quote del risultato che, in attesa della completa copertura del disavanzo, non possono

ritenersi concretamente ricostituite e pertanto non pienamente disponibili nel risultato di amministrazione.

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

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

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

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

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

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

Come detto sembrava non destare particolari problematiche un bilancio che prevedesse l'utilizzo delle quote accantonate e vincolate contestualmente al finanziamento del disavanzo, poiché, in tal caso, nello stesso atto di programmazione

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

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

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

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

Si riteneva che la definizione di una simile procedura evidenziasse l'intento del principio contabile di ammettere l'utilizzo delle quote vincolate nella misura in cui le stesse 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 2016), è stata applicata al bilancio dell'esercizio una parte (pari a 17.779.429,48 euro) degli accantonamenti, vincoli e quote destinate costituiti sul risultato di amministrazione dell'esercizio 2015. Tale applicazione ha riguardato sia la parte corrente che la parte capitale, per le quali sono state impiegate quote vincolate derivanti da trasferimenti (per 2.909.701,24 euro), dalla contrazione di prestiti (per 4.053.498,68 euro) e da vincoli formalmente attribuiti dall'ente (per 299.991,11 euro), oltre a quote accantonate (per 589.500,00 euro) e quote destinate ad investimenti (per 9.926.738,45 euro).

È appena il caso di rilevare che laddove l'ente avesse dovuto applicare l'attuale normativa all'esercizio 2016, poiché la sommatoria tra il fondo crediti di dubbia esigibilità e il fondo per l'anticipazione di liquidità al termine dell'esercizio 2015 era inferiore al saldo formale dell'esercizio stesso per un importo pari a 7.742.463,54 euro, l'applicazione delle quote vincolate del risultato di amministrazione non avrebbe potuto essere superiore a tale differenziale, aumentato di 3.182.136,52 euro, corrispondente alla quota del disavanzo che l'ente ha iscritto nel bilancio 2016.

CONCLUSIONI

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

In particolare:

1. sull'esercizio 2015 è emersa la non corretta determinazione delle quote vincolate per legge e principi contabili, a causa del mancato integrale vincolo dei proventi derivanti dalle sanzioni per violazioni al codice della strada, e il conseguente accertamento di un disavanzo di amministrazione al termine dell'esercizio superiore rispetto a quello accertato nel rendiconto di gestione. L'istruttoria e gli elementi complessivamente forniti hanno condotto alla ridefinizione della quota vincolata per ulteriori 51.880,28 euro, e alla quantificazione della quota disponibile negativa in 34.736.141,59 euro. Sono inoltre emerse problematiche nella movimentazione dei flussi di cassa legati alle entrate vincolate e nella quantificazione finale della cassa vincolata.

2. sull'esercizio 2016 è stata rilevata la non corretta determinazione delle componenti vincolate per legge e principi contabili (a causa del mancato vincolo dei proventi derivanti dalle sanzioni per violazioni al codice della strada registrati in conto residui), e il conseguente accertamento di un disavanzo di amministrazione al termine dell'esercizio superiore rispetto a quello accertato nel rendiconto di gestione. L'istruttoria e gli elementi complessivamente acquisiti anche in sede di contraddittorio hanno condotto alla ridefinizione della quota vincolata per ulteriori 2.601.410,77 euro, evidenziando un saldo negativo della parte disponibile al termine dell'esercizio pari a 34.103.535,56 euro. Al contempo hanno trovato conferma le

problematiche già rilevate sull'esercizio 2015 per la movimentazione dei flussi di cassa derivanti da entrate vincolate e la quantificazione finale della cassa vincolata. Oltre agli aspetti legati al risultato di amministrazione, sono emerse alcune criticità nella quantificazione del fondo pluriennale vincolato, nella sua rappresentazione negli atti di rendiconto e nell'impiego, nel bilancio di previsione, dei fonti accantonati e vincolati con il rendiconto di gestione dell'esercizio precedente.

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

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

L'esame congiunto di due annualità di bilancio richiede tuttavia la necessità di valutare, per le azioni correttive attinenti le segnalazioni sull'esercizio 2015, se queste abbiano trovato comunque soluzione nel corso della gestione 2016 o se, viceversa, 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 34.736.141,59 euro e a 34.103.535,56 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 (suddiviso in disavanzo di gestione e maggiore disavanzo derivante dal riaccertamento) 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 disavanzo (e della sua suddivisione nella componente gestionale e da riaccertamento), 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 ai rilievi formulati sulla determinazione della cassa vincolata dell'esercizio 2015 e 2016, l'ente dovrà provvedere alla corretta rappresentazione dei

dati di rendiconto dei due esercizi attraverso l'adozione di apposita delibera consiliare.

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

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 da remoto dell'11 giugno 2020.

Il relatore
Paolo Bertozzi
(firmato digitalmente)

Il presidente
Cristina Zuccheretti
(firmato digitalmente)

Depositata in segreteria il 5 agosto 2020

Il funzionario preposto al servizio di supporto
Claudio Felli
(firmato digitalmente)