



Corte dei Conti

SEZIONE REGIONALE DI CONTROLLO PER LA TOSCANA

composta dai magistrati:

Cristina ZUCCHERETTI	presidente
Nicola BONTEMPO	consigliere
Mauro NORI	consigliere
Francesco BELSANTI	consigliere
Fabio ALPINI	referendario, relatore

nell'adunanza del 19 dicembre 2018;

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

VISTE le relazioni pervenute alla Sezione dall'organo di revisione del Comune di LUCCA 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 14 dicembre 2018 (prot. Sez. n. 7784 del 14 dicembre 2018), in relazione alle gravi irregolarità emerse in sede istruttoria ed esposte nella bozza di deliberazione inviata con nota n. 7516 del 5 dicembre 2018;

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 Lucca, 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 13.654.385,36 euro. Tuttavia, tale avanzo non è sufficiente a ricostituire i fondi accantonati, vincolati e destinati ad investimenti complessivamente quantificati in 32.959.078,63 euro, per cui il risultato di amministrazione effettivamente accertato al 31 dicembre 2015 è negativo per 19.304.693,27 euro.

Il controllo monitoraggio effettuato sul risultato di amministrazione dell'esercizio 2014 e sulle operazioni di riaccertamento straordinario dei residui avevano condotto alla definizione di un risultato formale di amministrazione al 1 gennaio 2015 pari a 2.837.630,19 euro e di una quota disponibile negativa pari a 19.665.212,08 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 655.507,07 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 disavanzo di amministrazione al 1 gennaio 2015 e di quanto previsto dall'ente con il piano di rientro adottato ai sensi del decreto ministeriale, il disavanzo realizzato al termine dell'esercizio 2015 si deve ritenere suddiviso in disavanzo della gestione per 294.988,26 euro e in disavanzo da riaccertamento straordinario per 19.009.705,01 euro.

La suddivisione del risultato nelle due componenti è stata effettuata considerando che il disavanzo da riaccertamento straordinario, quantificato in 19.665.212,08 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 (655.507,07 euro).

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

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

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

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

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

2. Sulla determinazione del risultato di amministrazione dell'esercizio 2015 sono state rilevate, in sede istruttoria, alcune problematiche nella definizione del fondo pluriennale vincolato connesse alla sua rappresentazione e quantificazione negli atti del rendiconto che meritano di essere qui evidenziate allo scopo di favorire una riflessione da parte dell'ente sull'evoluzione del fondo e, conseguentemente, sulla determinazione del risultato di amministrazione.

Nel corso dell'istruttoria è emerso che la quantificazione del fondo pluriennale vincolato, effettuata dall'ente in 12.711.808,77 euro, è stata ottenuta operando sul fondo una rettifica in aumento pari alla quota di avanzo tecnico che emergeva, sull'esercizio 2015, al momento della reimputazione dei residui attivi e passivi effettuata a seguito del riaccertamento straordinario. Nello specifico l'ente ha quantificato le "Spese impegnate nell'esercizio 2015 con imputazione all'esercizio 2016 e coperte dal fondo pluriennale vincolato" (colonna "d" del prospetto "composizione per missioni e programmi del fondo pluriennale vincolato") in misura superiore rispetto a quella effettiva, poiché ha sommato a questa la quota di avanzo tecnico (che negli atti del riaccertamento era indicata in misura pari a 5.749.783,20 euro) generata sull'esercizio 2015 dalla reimputazione originaria dei residui attivi e passivi.

Con la nota inviata ai fini istruttori è stato richiesto all'ente di fornire tutti gli elementi utili alla verifica della corretta determinazione del fondo pluriennale vincolato al termine dell'esercizio. La richiesta istruttoria si è resa necessaria anche perché il prospetto di composizione per missioni e programmi del fondo pluriennale vincolato dell'esercizio 2015 risultava compilato in modo non coerente con i dati definiti in sede di riaccertamento straordinario. Prospetto, quest'ultimo, che costituisce un allegato obbligatorio al rendiconto e che ha la finalità di esplicitare l'evoluzione che il fondo pluriennale vincolato ha avuto nel corso della gestione a seguito del suo utilizzo, o delle economie registrate, ovvero dei nuovi impegni assunti nell'esercizio con imputazione agli esercizi successivi rispetto a quello in rendicontazione.

Occorre a questo punto precisare che, in occasione del riaccertamento straordinario, il FPV doveva essere calcolato come saldo, distintamente per la parte corrente e per la parte investimenti, fra le cancellazioni per reimputazione di residui attivi e passivi.

Con la delibera della Giunta comunale, adottata in sede di riaccertamento, l'ente ha dato atto dell'eliminazione di poste attive per 31.394.765,81 euro e di poste passive per 29.511.169,42 euro, accertando un FPV al 1 gennaio 2015 (derivante dalla parte corrente) pari a 4.086.454,42 euro e prevedendo, contestualmente, la tempistica per la reimputazione dei residui oggetto di stralcio. Le cancellazioni di residui attivi e passivi hanno dato luogo alla determinazione di un fondo pluriennale vincolato poiché nella parte corrente sono prevalse le cancellazioni di residui passivi rispetto a quelle degli attivi per 4.086.454,42 euro. Nella parte capitale, invece, sono state effettuate eliminazioni di residui attivi in misura maggiore rispetto ai passivi per 5.970.050,81 euro, con la conseguente emersione, per pari importo, di un "disavanzo tecnico" che, secondo la tempistica definita in sede di riaccertamento, doveva essere riassorbito negli esercizi 2015, 2016 e 2017 attraverso la reimputazione di residui attivi in misura maggiore dei passivi.

Quanto alle modalità con cui sono effettivamente 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, l'ente ha fornito indicazioni non sufficienti ad una precisa ricostruzione dell'evoluzione del fondo pluriennale vincolato nel prospetto di composizione per missioni e programmi che, come detto, negli atti approvati in fase di rendicontazione appariva non correttamente compilato.

Tutto ciò considerato, e pur in assenza di tutti gli elementi necessari ad una puntuale ricostruzione del fondo pluriennale vincolato, è stato possibile accertare che l'avanzo tecnico realizzato sull'esercizio 2015 a seguito della reimputazione di residui attivi in misura maggiore dei passivi (pari a 5.749.783,20 euro nella rappresentazione fornita in sede di riaccertamento) ha contribuito ad alimentare il fondo pluriennale vincolato finale dell'esercizio 2015 anziché essere destinato alla immediata riduzione del disavanzo (nel caso di specie con natura tecnica) emerso in sede di riaccertamento straordinario dei residui.

Nella nota inviata ai fini del contraddittorio l'ente ha confermato di aver operato la segnalata rettifica del fondo pluriennale vincolato, incrementando il suo importo per la quota di avanzo tecnico che emergeva dalla reimputazione di residui attivi e passivi effettuata a seguito del riaccertamento straordinario, e ha motivato tale procedura dichiarando di aver agito secondo principi di prudenza, considerate le notevoli difficoltà riscontrate in sede di prima applicazione dei nuovi principi contabili e del rilevante importo dell'avanzo tecnico generatosi dalla reimputazione dei residui.

L'ente ha inoltre dichiarato che l'incremento operato sul fondo non ha provocato una errata determinazione del maggiore disavanzo da riaccertamento né conseguentemente una errata quantificazione della quota annuale di ripiano o una diversa durata del piano di rientro.

Aspetti questi non affrontati né contestati nella presente deliberazione ove, come si dirà a breve, è in discussione esclusivamente la quantificazione del fondo pluriennale vincolato al termine dell'esercizio 2015 e 2016 e gli effetti prodotti sul risultato di amministrazione di tali esercizi.

È utile qui precisare quanto disposto dal principio contabile in relazione al FPV che, in entrata, rappresenta le risorse acquisite negli esercizi precedenti da utilizzare per la copertura di impegni già assunti che sono stati imputati sull'esercizio di riferimento o nei successivi, mentre, in uscita, rappresenta la quota di risorse disponibili al termine dell'esercizio che devono essere rinviate agli esercizi successivi per la copertura di impegni già registrati ma imputati agli esercizi successivi a quello di rendicontazione.

Con specifico riferimento agli stanziamenti del FPV di uscita, va precisato che gli stessi non possono essere né impegnati né pagati. Al termine dell'esercizio detti stanziamenti devono essere rettificati degli impegni non effettivamente assunti sull'esercizio (economie delle previsioni di competenza), degli impegni già assunti con imputazione ai successivi esercizi eliminati in via definitiva con il riaccertamento ordinario oltre che degli eventuali impegni per i quali viene anticipata l'esigibilità.

Va comunque evidenziato che l'importo finale del FPV deve tener conto solo degli impegni assunti e imputati agli esercizi successivi per i quali la relativa fonte di finanziamento è già stata accertata ed imputata all'esercizio oggetto di rendicontazione o ai precedenti. Il fondo, infatti, non deve generarsi nel caso in cui sia l'entrata che la spesa hanno imputazione successiva all'esercizio oggetto di rendicontazione.

Quanto all'avanzo tecnico derivante dalla reimputazione di residui attivi in misura maggiore dei passivi, il principio contabile (punto 9.3) prevede che *“l'eventuale eccedenza dei residui attivi reimputata, non necessaria alla copertura dei residui passivi reimputati (compresi quelli imputati agli esercizi successivi) e alla copertura dell'eventuale disavanzo di amministrazione determinato dal riaccertamento (compreso quello necessario alla eventuale ricostituzione di vincoli ed accantonamenti) può essere destinato al finanziamento di nuove spese”*.

Per quanto complessivamente rappresentato e tenuto conto della situazione prospettata dell'ente, la quantificazione del FPV al termine dell'esercizio 2015 non pare rispondente alle disposizioni dei principi contabili in quanto l'avanzo tecnico realizzato sull'esercizio 2015, non necessario al finanziamento di residui passivi reimputati allo stesso esercizio o a quelli successivi, doveva essere necessariamente e immediatamente utilizzato per la copertura del disavanzo emerso in sede di riaccertamento.

Va a riguardo evidenziato che, dagli ulteriori elementi emersi in sede istruttoria, l'ente avrebbe operato tale impiego nel bilancio di previsione 2016-2018, ove risulta disposto, sull'annualità 2018, il finanziamento di un disavanzo di amministrazione pari a 6.625.557,88 euro. Procedura poi confermata nei successivi bilanci, sempre con riferimento all'annualità 2018.

Il disavanzo così finanziato, al netto della quota (pari a 655.507,07 euro) prevista per l'esercizio nel piano di rientro adottato per la copertura dell'extradeficit, risulta pari a 5.970.050,81 euro, ovvero alla quantificazione del “disavanzo tecnico” emerso in sede di riaccertamento a seguito della cancellazione per successiva reimputazione, di residui attivi in misura maggiore dei passivi.

Anche tenendo conto di questo ulteriore elemento, da verificare poi nei risultati effettivamente prodotti dalla gestione dell'esercizio 2018, l'ente ha di fatto operato una sovrastima del fondo pluriennale vincolato al termine dell'esercizio in esame che, a meno di atteggiamenti prudenziali legati alla effettiva “esigibilità” nel tempo delle risorse stralciate per la successiva reimputazione, comporta effetti sulla rappresentatività del fondo e del risultato di amministrazione negli atti di rendiconto, oltre ad un significativo ritardo nei tempi di riassorbimento del “disavanzo tecnico” emerso in sede di riaccertamento straordinario dei residui.

Per quanto complessivamente rappresentato, tenuto conto delle osservazioni prodotte dall'ente in ordine alla quantificazione del fondo pluriennale vincolato e considerando anche le caratteristiche dell'azione di controllo e la possibilità di valutare in modo compiuto i fenomeni gestionali sottostanti alle rappresentazioni

contabili, la Sezione invita l'ente a valutare le osservazioni appena espresse al fine di poter considerare in modo compiuto la quantificazione del fondo pluriennale vincolato e gli eventuali effetti sulla quantificazione del risultato di amministrazione.

SEZIONE II - Rendiconto 2016

RISULTATO DI AMMINISTRAZIONE

1. La gestione complessiva ha chiuso, dal punto di vista contabile, con un avanzo di amministrazione pari a 26.848.312,11 euro. Tuttavia, tale avanzo non è sufficiente a ricostituire i fondi accantonati, vincolati e destinati ad investimenti complessivamente quantificati in 41.305.143,23 euro, per cui il risultato di amministrazione effettivamente accertato al 31 dicembre 2016 è negativo per 14.456.831,12 euro.

Come già 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 13.654.385,36 euro e di una quota disponibile negativa pari a 19.304.693,27 euro.

Del disavanzo complessivamente accertato una quota pari a 294.988,26 euro è stata qualificata come disavanzo ordinario e una quota pari a 19.009.705,01 euro è stata definita come "maggiore disavanzo derivante dal riaccertamento" da finanziare con le modalità definite nel piano di rientro adottato in occasione delle operazioni di riaccertamento straordinario.

In conseguenza di quanto disposto dal decreto ministeriale 2 aprile 2015 (richiamato al punto 1 – Sez. I della presente deliberazione), dell'articolazione del disavanzo di amministrazione al 31 dicembre 2015 e di quanto previsto dall'ente con il piano di rientro adottato ai sensi del decreto ministeriale, il disavanzo realizzato al termine dell'esercizio 2016 si deve ritenere interamente ascrivibile alle operazioni di riaccertamento straordinario dei residui.

Per quanto già espresso in relazione al disavanzo dell'esercizio 2015, l'accertamento di un risultato negativo di amministrazione nei termini sopra indicati, anche se conseguente all'applicazione dei nuovi principi introdotti dal processo di armonizzazione contabile, è da considerarsi grave in quanto espressione di situazioni sottostanti contrarie ai principi di sana gestione e sostenibilità finanziaria.

La Sezione, per quanto rilevato sull'esercizio 2016, ritiene necessaria l'adozione di idonee misure correttive, ai fini del ripristino di una corretta gestione finanziaria. Nello specifico l'ente dovrà provvedere al finanziamento del disavanzo di amministrazione con gli ordinari strumenti previsti dall'art. 188 del TUEL ovvero, considerato che l'intero disavanzo è riconducibile alle operazioni di riaccertamento

straordinario, provvedere alla relativa copertura nei termini definiti nella delibera consiliare approvata ai sensi del d.m. 2 aprile 2015.

2. Oltre a quanto appena esplicitato, sulla determinazione del risultato di amministrazione dell'esercizio 2016 sono state rilevate, in sede istruttoria, le stesse problematiche evidenziate per l'esercizio 2015 nella determinazione del fondo pluriennale vincolato connesse alla sua rappresentazione e quantificazione negli atti del rendiconto.

Considerato quanto emerso in sede istruttoria, e pur in assenza degli elementi necessari ad una puntuale ricostruzione del fondo pluriennale vincolato, è stato possibile accertare che l'avanzo tecnico realizzato sull'esercizio 2015 a seguito della reimputazione di residui attivi in misura maggiore dei passivi (pari a 5.749.783,20 euro nella rappresentazione fornita in sede di riaccertamento) ha contribuito ad alimentare il fondo pluriennale vincolato finale dell'esercizio 2015 anziché essere destinato alla riduzione del disavanzo (nel caso di specie con natura tecnica) emerso in sede di riaccertamento straordinario dei residui.

Il fondo pluriennale vincolato è stato infatti definito in misura più elevata rispetto a quella che sarebbe derivata dall'applicazione del principio contabile in relazione all'utilizzo dell'avanzo tecnico derivante dalla reimputazione dei residui attivi in misura superiore a quelli passivi, e tale situazione non ha trovato correttivi nell'esercizio 2016 e nella quantificazione del fondo pluriennale vincolato al termine dell'esercizio stesso.

L'ente ha di fatto operato, anche sull'esercizio 2016, una sovrastima del fondo pluriennale vincolato che, a meno di atteggiamenti prudenziali legati alla effettiva "esigibilità" nel tempo delle risorse stralciate per la successiva reimputazione, comporta effetti sulla rappresentatività del fondo e del risultato di amministrazione negli atti di rendiconto, oltre ad un significativo ritardo nei tempi di riassorbimento del "disavanzo tecnico" emerso in sede di riaccertamento straordinario dei residui.

L'esame del risultato di amministrazione dell'esercizio 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 che, negli atti allegati al rendiconto, è stato predisposto in modo non coerente con i risultati della gestione.

Quanto alle modalità con cui sono avvenute le 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 che, come detto, negli atti approvati in fase di rendicontazione risultavano non correttamente compilati.

L'ente ha fornito in sede istruttoria anche una possibile ridefinizione del prospetto per missioni e programmi del fondo pluriennale vincolato dell'esercizio 2016 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.

3. 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 introdotto dal principio contabile per la fase di avvio del nuovo sistema contabile armonizzato (cosiddetto "metodo semplificato"). Metodo che prevede la quantificazione del fondo nel risultato di amministrazione attraverso la sommatoria tra il fondo crediti definito al termine dell'esercizio precedente e la quota di fondo accantonata nel bilancio di previsione dell'esercizio, al netto degli eventuali utilizzi di fondo disposti sull'esercizio in fase di rendicontazione.

Per la valutazione della correttezza del metodo adottato, l'istruttoria ha richiesto approfondimenti sulle modalità di determinazione dell'accantonamento del fondo nei bilanci di previsione degli esercizi 2015 e 2016, considerato che il dato di partenza, per l'esercizio 2015, era costituito dal fondo accertato al 1 gennaio 2015 con il riaccertamento straordinario mentre, per l'esercizio 2016, era costituito dal fondo definito al termine dell'esercizio 2015.

A seguito delle richieste istruttorie, l'ente ha inviato un prospetto dimostrativo del fondo crediti accantonato nell'esercizio 2015 e 2016, esemplificativo delle modalità seguite per la definizione degli accantonamenti nelle diverse fasi del bilancio di previsione.

In merito a tali prospetti dimostrativi, va rilevata l'assenza dei dati di dettaglio del quinquennio considerato per la determinazione della capacità di smaltimento degli accertamenti, che ha reso non puntuale la verifica della corretta individuazione dei complementari da utilizzare per la definizione dell'accantonamento sui bilanci di

previsione. Al contempo non sono state esplicitate le modalità che hanno condotto, per alcune voci di entrata, ad una diversa determinazione dei complementari nelle fasi di variazione del bilancio e dell'assestamento generale.

Altro aspetto emerso dai prospetti, e più rilevante ai fini della presente valutazione, è legato alla circostanza per cui, in relazione ad alcune voci di bilancio, l'ente non ha proceduto secondo il principio contabile, determinando la capacità di smaltimento degli accertamenti pregressi, ma ha disposto accantonamenti attraverso percentuali presuntive, in alcuni casi pari al 70 per cento della previsione, e in altri del 50 per cento rispetto al dato previsionale.

In relazione a tali voci viene attestato, in calce ai prospetti, che, non avendo a disposizione una evidenza storica degli incassi derivanti da tali attività, la determinazione della quota da accantonare è stata effettuata in via prudenziale dal servizio finanziario sulla base dei dati, delle stime e delle valutazioni, fornite dai settori dipartimentali competenti.

Ultimo aspetto da rilevare è l'assenza, sull'esercizio 2016, di accantonamenti disposti per le entrate relative alla TARI. Entrate che erano state valutate di dubbia e difficile esazione sia in fase di riaccertamento straordinario, con riferimento anche ai residui TARSU e TIA, sia nel bilancio di previsione, sia nel rendiconto dell'esercizio 2015.

In merito all'operato dell'ente va osservata, innanzitutto, la non puntuale rappresentazione delle modalità seguite per l'accantonamento nei bilanci di previsione. Elemento questo che rende non completa la valutazione che la Sezione è chiamata ad effettuare sulla corretta determinazione del fondo crediti nel risultato di amministrazione.

Quanto agli accantonamenti effettuati con percentuali presuntive, sebbene queste risultino di entità non marginale, occorre ribadire che il principio contabile prevede, in caso di assenza di dati contabili specifici per la determinazione della capacità di smaltimento degli accertamenti (o dei residui se si è in fase di rendicontazione), che la suddetta valutazione sia effettuata con dati extracontabili, e che questa avvenga con modalità e criteri analoghi a quelli da applicare quanto i dati contabili sono disponibili.

Con riferimento poi al mancato accantonamento delle entrate relative alla TARI, pur evidenziando che il principio contabile attribuisce discrezionalità nella definizione delle entrate da considerare di dubbia e difficile esazione, va osservato che tale valutazione deve essere basata su elementi oggettivi, legati alla effettiva capacità di realizzazione delle entrate nel tempo e di smaltimento dei relativi residui, e quindi sull'evidenza storica che, nel caso di specie, sembra indicare una non piena realizzazione delle entrate e delle poste mantenute a residuo.

Per quanto espresso 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. È appena il caso di evidenziare, con riguardo a tale aspetto, che il fondo crediti definito dall'ente sul risultato dell'esercizio 2015 e 2016, è stato determinato considerando l'accantonamento del bilancio di previsione nella misura del 36 per cento per il 2015 e

del 55 per cento per il 2016. Modalità, questa, che, pur se consentita, determina inevitabilmente una sottostima del fondo crediti nel risultato di amministrazione, con possibili effetti negativi negli esercizi nei quali il fondo stesso, da calcolare con modalità ordinarie, richiederà maggiori accantonamenti da effettuare sia nella competenza che nel risultato di amministrazione al termine dell'esercizio.

4. La gestione di cassa, nel triennio 2014/2016, 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, confermate dall'ente anche con la nota inviata ai fini del contraddittorio, 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.

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 2016, infatti, sono state applicate quote vincolate del risultato 2015 per complessivi 2.415.491,96 euro di cui 456.524,46 euro per il finanziamento di spese di parte corrente, 101.530,37 euro per le spese correnti non ripetitive e 1.857.437,13 euro per il finanziamento di spese di parte capitale.

Analogamente, anche se per importi inferiori, erano stati costruiti gli equilibri di bilancio nell'esercizio 2015: a fronte di una applicazione complessiva di quote vincolate per 730.772,99 euro, 243.400,92 euro erano stati impiegati per il finanziamento di spese di parte corrente e 487.372,07 euro per il finanziamento di spese di parte capitale.

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

Con tale impostazione del bilancio, dunque, l'ente ha previsto l'impiego immediato di una parte delle quote vincolate del risultato di amministrazione ma ha rinviato sul trentennio il riassorbimento del disavanzo emerso dal riaccertamento e ancora

presente al 31 dicembre 2015, utilizzando in tal modo quote del risultato che, in attesa della completa copertura del disavanzo, non possono ritenersi concretamente ricostituite e pertanto non pienamente disponibili nel risultato di amministrazione. Il problema che si pone è dunque legato all'ammissibilità dell'impiego di quote accantonate/vincolate del risultato di amministrazione quando l'ente si trovi in condizioni di disavanzo di amministrazione.

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

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

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

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

Come detto sembra non destare particolari problematiche un bilancio che preveda l'utilizzo delle quote accantonate e vincolate contestualmente al finanziamento del disavanzo, poiché nello stesso atto di programmazione e nello stesso arco temporale, l'ente utilizza le quote di risultato accantonate/vincolate e reperisce le risorse aggiuntive che occorrono per uscire dalla condizione di disavanzo e dare così

effettività alle quote del risultato di amministrazione. Maggiore cautela si avrebbe poi se l'utilizzo dell'avanzo nel primo esercizio avvenisse nel limite del ripiano del disavanzo disposto sull'esercizio medesimo, in modo tale da ridurre al minimo, anche nell'ambito del periodo di validità del bilancio, lo sfasamento temporale tra le due operazioni di utilizzo dei vincoli e finanziamento del disavanzo.

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

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

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

Nel definire una simile procedura si può evidenziare l'intento del principio contabile di ammettere l'utilizzo delle quote vincolate nella misura in cui le stesse risultino effettivamente disponibili nel risultato di amministrazione dell'esercizio precedente. Cosa che, come detto, non si può ritenere verificata nei casi di disavanzo di amministrazione.

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

I due precetti (divieto di utilizzo degli accantonamenti/vincoli ed obbligo di costituzione degli accantonamenti/vincoli/quote destinate), entrambi logici rispetto alle finalità che perseguono (il primo quella di impedire l'impiego di una risorsa non

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

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

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

Una soluzione è certamente quella di consentire l'utilizzo delle quote accantonate/vincolate nel risultato di amministrazione nei limiti del saldo formale positivo accertato al termine dell'esercizio (lettera "a" del prospetto ministeriale) poiché tale saldo, in presenza di un disavanzo di amministrazione effettivo (lettera "e" del prospetto), misura, al netto del fondo pluriennale vincolato, l'entità delle risorse "contabilmente" avanzate dall'esercizio precedente e affluite nel risultato di

amministrazione sotto forma di liquidità (cassa positiva) o di saldo positivo tra i crediti ancora da riscuotere (residui attivi) e i debiti ancora da pagare (residui passivi).

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

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

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

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

Nel caso del saldo formale positivo, infatti, l'ente ha dato copertura al complesso delle sue spese ancorché attraverso un improprio utilizzo delle risorse vincolate o da accantonare (che devono pertanto essere ricostituite negli esercizi successivi attraverso il reperimento delle risorse libere mancate nell'esercizio in chiusura).

Nell'ipotesi invece di un saldo formale negativo una parte delle spese impegnate e imputate risultano, al momento dell'accertamento del risultato, prive di qualsiasi copertura finanziaria. Ciò obbliga gli enti a reperire, negli esercizi successivi all'accertamento, le risorse finanziarie che sono mancate nell'esercizio in cui il disavanzo si è generato.

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

Al termine di questa articolata trattazione si ritiene utile evidenziare che, nel caso in esame (e con riferimento al solo esercizio 2016), è stata applicata al bilancio dell'esercizio una parte (pari a 2.415.491,96 euro) dei vincoli costituiti sul risultato di amministrazione dell'esercizio 2015. In relazione al bilancio corrente, sono state applicate quote accantonate (per 73.313,54 euro) derivanti dal fondo per passività potenziali e contenzioso. La restante applicazione al bilancio corrente (pari a 484.741,29 euro) è avvenuta per quote vincolate da legge o principi contabili, per quote vincolate da trasferimenti o per vincoli formalmente attribuiti dall'ente. In relazione al bilancio di parte capitale è stata invece applicata la quota di 1.857.437,13 euro di cui 835.196,53 euro riferiti a vincoli generati dalla contrazione di prestiti, 467.958,46 euro riferiti ad accantonamenti per contenzioso, 547.635,32 euro riferiti a vincoli per legge, trasferimenti e vincoli formalmente attribuiti dall'ente. L'importo residuale di 6.646,82 euro deriva invece dalla quota "destinata ad investimenti" nel risultato di amministrazione 2015.

In disparte ogni considerazione sull'impiego delle quote destinate, che devono seguire regole di utilizzo diverse dalle quote propriamente "accantonate" o "vincolate", e secondo una lettura stringente del principio contabile e la condizione di disavanzo non dovevano in alcun modo essere applicate al bilancio, si può osservare come l'ente abbia impiegato prevalentemente vincoli costituiti per finalità specifiche e per i quali il meccanismo dell'applicazione appariva per certi versi obbligato. La quota vincolata per la contrazione dei mutui, ad esempio, se si analizza da un punto di vista squisitamente procedurale, non poteva che essere utilizzata, nell'esercizio 2016, per la realizzazione degli interventi per i quali i prestiti erano stati contratti, pena la restituzione delle somme accertate nell'esercizio precedente. Al contempo, però, analizzando la risorsa "avanzo vincolato" dell'esercizio 2015, pur contenuta nel margine del saldo formale positivo di 13.654.385,36 euro, si può osservare che la stessa era per certi versi non "effettiva" e pienamente disponibile poiché a fronte dell'avanzo formale accertato l'ente disponeva di una cassa pari a zero e aveva costituito un fondo crediti di dubbia e difficile esazione di 21.223.301,52 euro, evidenziando in tal modo la natura "dubbia" dell'intero saldo formale accertato. Nell'ipotesi, peraltro non remota, di cancellazione massiccia di residui attivi, la quota del risultato di amministrazione applicata sarebbe risultata di fatto inesistente.

La simulazione appena effettuata, per quanto sommaria, risulta utile per ribadire che l'impostazione del bilancio del comune improntata all'utilizzo di quote vincolate

in assenza di una reale condizione di avanzo (il disavanzo complessivamente da finanziare al termine dell'esercizio 2015 era pari a 19.304.693,27 euro) ha introdotto elementi di incertezza e instabilità finanziaria che possono aver contribuito al peggioramento della situazione di cassa.

Sebbene al termine dell'esercizio non sia emerso un generale peggioramento del risultato di amministrazione effettivo, e al contempo sia stato garantito il recupero della quota di disavanzo programmata per l'esercizio (655.507,07 euro), l'impostazione del bilancio di previsione nei termini sopra rappresentati ha creato tensioni finanziarie che si sovrappongono ad un contesto reso già precario dalla necessità di garantire il riassorbimento del disavanzo generato al momento del riaccertamento straordinario dei residui.

Si richiama pertanto l'ente ad attivare, in futuro, le necessarie valutazioni sull'opportunità e la correttezza di una siffatta impostazione, al fine di evitare un peggioramento complessivo della situazione finanziaria dell'ente e favorire, al contrario, il percorso di risanamento dell'ente che può ritenersi realizzato solo in presenza di una effettiva condizione di pareggio della quota disponibile o di avanzo di amministrazione.

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, oltre all'accertamento di un disavanzo di amministrazione al termine dell'esercizio, sono emerse problematiche nella quantificazione del fondo pluriennale vincolato e nella sua rappresentazione negli atti di rendiconto.
2. sull'esercizio 2016 è stata rilevata la presenza di un disavanzo di amministrazione, pur se ridotto rispetto all'esercizio precedente in misura superiore alla quota di disavanzo che doveva essere ripianata nell'esercizio, e una generale difficoltà nella gestione dei flussi di cassa, evidenziata dalla presenza di scoperti di tesoreria e dalla mancata ricostituzione, nel triennio 2013/2015, dei fondi vincolati al termine dell'esercizio. Al contempo hanno trovato conferma le problematiche già rilevate sulla determinazione del fondo pluriennale vincolato dell'esercizio 2015 oltre a criticità nell'impiego, nel bilancio di previsione, dei fondi 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 19.304.693,27 euro e a 14.456.831,12 euro, l'ente dovrà provvedere al finanziamento del disavanzo di amministrazione come determinato al termine dell'esercizio 2016. Nello specifico l'ente dovrà operare con gli ordinari strumenti previsti dall'art. 188 del TUEL ovvero, considerato che l'intero disavanzo al termine dell'esercizio 2016 è riconducibile alle operazioni di riaccertamento straordinario, provvedere alla relativa copertura nei termini definiti nella delibera consiliare approvata ai sensi del d.m. 2 aprile 2015.

In relazione 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 al fine di garantire la sua corretta determinazione nei bilanci di previsione e nel risultato di amministrazione.

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

Ai sensi dell'art. 148-bis TUEL, e ai fini del successivo esercizio dell'attività di controllo spettante a questa Sezione, l'ente dovrà adottare le menzionate misure

correttive, entro sessanta giorni dalla comunicazione di avvenuto deposito della pronuncia di accertamento.

DISPONE

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

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

Così deciso in Firenze, nell'adunanza del 19 dicembre 2018.

Il relatore
f.to Fabio Alpini

Il presidente
f.to Cristina Zuccheretti

Depositata in segreteria il 20 dicembre 2018

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