



Corte dei Conti

SEZIONE REGIONALE DI CONTROLLO PER LA TOSCANA

composta dai magistrati:

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

nell'adunanza del 28 novembre 2018;

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

VISTE le relazioni pervenute alla Sezione dall'organo di revisione del Comune di **PONTREMOLI (MS)** 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 novembre 2018 (prot. Sezione 7223 del 14 novembre 2018), in relazione alle gravi irregolarità emerse in sede istruttoria ed esposte nella bozza di deliberazione inviata con nota n. 7152 del 7 novembre 2018;

UDITO il relatore, Presidente Cristina Zuccheretti;

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 Pontremoli (MS), 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

1. R.A. - RISULTATO DI AMMINISTRAZIONE

1.1

La gestione complessiva ha chiuso, dal punto di vista contabile, con un avanzo di amministrazione pari a 3.189.661,05 euro. Tuttavia, tale avanzo non è sufficiente a ricostituire i fondi accantonati, vincolati e destinati ad investimenti complessivamente quantificati in 4.315.695,17 euro, per cui il risultato di amministrazione effettivamente accertato al 31 dicembre 2015 è negativo per 1.126.034,12 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 positivo di amministrazione al 1 gennaio 2015 pari a 3.424.553,26 euro e di una quota disponibile negativa pari a 1.278.042,92 euro. Del disavanzo complessivamente accertato una quota pari a 14.414,24 euro è stata qualificata come disavanzo ordinario, di cui l'ente ha previsto il finanziamento nell'esercizio 2015, e una quota pari a 1.263.628,68 euro è stata definita come "maggiore disavanzo derivante dal riaccertamento" con la conseguente adozione di un piano di rientro che prevedeva per la copertura, nella prima annualità, lo svincolo di una quota destinata a investimenti già accertata nel risultato di amministrazione al 1/1/2015 per un importo pari a 90.822,15 euro, ed il restante disavanzo (pari a 1.172.806,53 euro) in 29 annualità e una rata costante di importo pari a 40.441,61 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 dell'articolazione del risultato negativo di amministrazione al 1 gennaio 2015, di quanto disposto dell'art. 188 TUEL per il disavanzo ordinario e di quanto previsto dal decreto ministeriale in ordine al disavanzo da riaccertamento straordinario, nonché del piano di rientro adottato dall'ente ai sensi del decreto

ministeriale, il disavanzo realizzato al termine dell'esercizio 2015 si deve ritenere interamente ascrivibile alle operazioni di riaccertamento straordinario dei residui.

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

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

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

La Sezione, per quanto rilevato, ritiene necessaria l'adozione di idonee misure correttive, ai fini del ripristino di una corretta gestione finanziaria. Nello specifico l'ente dovrà provvedere al finanziamento del disavanzo di amministrazione con gli ordinari strumenti previsti dall'art. 188 del TUEL ovvero, considerato che l'intero disavanzo è riconducibile alle operazioni di riaccertamento straordinario dei residui, provvedere alla relativa copertura nei termini definiti nella delibera consiliare approvata ai sensi del d.m. 2 aprile 2015.

1.2

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.

In sede istruttoria è stato rilevato che l'ente non ha provveduto a costituire apposito vincolo di cassa per le entrate derivanti da "legge" quali permessi a costruire e sanzioni pecuniarie per violazione al codice della strada, attestando che le sole

entrate che hanno movimentato la cassa vincolata sono relative a prestiti e trasferimenti.

Con contraddittorio cartolare l'ente ha confermato la propria posizione ribadendo che le entrate da "legge", quali permessi a costruire e sanzioni pecuniarie al codice della strada, non sono considerate vincolate in quanto non aventi un vincolo di destinazione specifico ma di generica destinazione.

In merito alla gestione dei fondi vincolati occorre osservare preliminarmente che il principio ispiratore del "vincolo di cassa" è da rinvenire nella necessità di distinguere tra le risorse che genericamente finanziano le spese del bilancio (in ossequio al principio di unicità del bilancio) e quelle che viceversa vanno a finanziare direttamente specifici interventi di spesa creando un collegamento diretto tra la risorsa che affluisce al bilancio e la spesa che con essa deve essere finanziata. Tale distinzione oltre ad essere un obbligo sancito dal legislatore è al tempo stesso un principio di sana gestione che trova la sua legittimazione nella necessità di governo dei flussi di cassa e degli equilibri della stessa.

L'assenza di una distinzione tra le diverse tipologie di entrata può comportare un utilizzo costante e ripetuto di entrate vincolate per il finanziamento di spese correnti che altera gli equilibri e non consente l'emersione di situazioni deficitarie o di sofferenza della cassa, consentendo al tempo stesso che eventuali situazioni di disavanzo finanziario, conseguenti al mantenimento in bilancio di poste attive non effettivamente esigibili, non trovino evidenza contabile.

Il bilancio deve garantire un equilibrio costante tra le spese e le entrate "generiche" (ordinarie e non) poiché, per il principio di unicità del bilancio, esse sono preordinate al finanziamento della generalità delle spese del bilancio. Al contempo deve essere garantito un equilibrio delle partite vincolate, in modo tale che il flusso di entrata di queste ultime sia sempre in grado di finanziare gli specifici interventi cui sono destinate per disposizione di legge e/o regolamentare o, con una interpretazione ancora più estensiva, perché lo stesso ente le abbia in modo specifico destinate.

Il legislatore dunque, oltre a prevedere la distinzione tra entrate generiche ed entrate a specifica destinazione, introduce per queste ultime un vincolo che deve operare anche in termini di cassa: in concreto laddove una entrata corrente o di parte capitale abbia un collegamento diretto a specifiche spese, questa entrata deve essere esclusa dall'applicazione del principio di unicità del bilancio, andando a finanziare non più la generalità delle spese ma appunto specifici interventi in modo tale che sia garantita la copertura di cassa nel momento in cui tali interventi avranno la loro manifestazione anche monetaria.

Per quanto invece attiene ai nuovi principi introdotti dal d.lgs. n. 118/2011 (armonizzazione contabile) occorre evidenziare una sostanziale conferma delle regole già previste per la gestione di cassa. Il principio contabile applicato alla contabilità finanziaria, al punto 10.1, prescrive che "gli enti locali, ai sensi di quanto previsto dall'art. 180, comma 3, lettera d, del TUEL continuano ad indicare al tesoriere,

attraverso l'ordinativo d'incasso, l'eventuale natura vincolata dei propri incassi. A riguardo, la riforma ha precisato che devono essere segnalate al tesoriere le riscossioni a destinazione vincolata derivanti da legge, da trasferimenti e da prestiti".

Va altresì precisato che, la riforma dei sistemi di contabilità, ha riformulato l'art. 180 del TUEL, prevedendo, al comma 3, lettera d, che l'ordinativo di incasso debba indicare, tra l'altro, "gli eventuali vincoli di destinazione delle entrate derivanti da legge, trasferimenti o prestiti". Inoltre l'art. 195 del TUEL relativo all'utilizzo di "entrate vincolate" prevede che gli enti possano "disporre l'utilizzo, in termini di cassa, delle entrate di cui all'art. 180, comma 3, lettera d) per il finanziamento di spese correnti".

Al contempo le nuove disposizioni sull'armonizzazione dei sistemi contabili hanno reso più stringenti gli obblighi di rilevazione e verifica delle poste vincolate in termini di cassa. Infatti lo stesso punto 10.1 riporta come unica novità l'obbligo, a decorrere dal 1 gennaio 2015, di contabilizzare nelle scritture finanziarie i movimenti di utilizzo e di reintegro delle somme vincolate di cui all'art. 180, comma 3, lettera d, del TUEL.

L'impianto previsto dal processo di armonizzazione, nei termini appena descritti, definendo in modo più puntuale il concetto di cassa vincolata e le modalità di rilevazione della stessa, prevede anche che gli enti comunichino "formalmente al proprio tesoriere, l'importo degli incassi vincolati alla data del 31 dicembre 2014" al fine di dare avvio alla corretta rilevazione e movimentazione della cassa vincolata nel nuovo regime di contabilità armonizzata.

Sul tema della corretta rilevazione del vincolo nella cassa dell'ente e in particolare della qualificazione delle entrate rispetto alle differenti tipologie di vincolo (specifico o generico) e alla provenienza del vincolo stesso (attribuito da legge o principio contabile/trasferimenti/indebitamento), si è sviluppato, nel tempo, un ampio dibattito e sono emersi diversi orientamenti giurisprudenziali.

Da ultimo va segnalata la delibera della Sezione delle Autonomie n. 31/2015 nella quale si specifica che il vincolo di cassa opera esclusivamente per le "entrate vincolate a destinazione specifica individuate dall'art. 180, comma 3, del TUEL" restando conseguentemente escluse dall'obbligo sia le entrate di cui all'art. 187, comma 3 ter, lett. d, del TUEL che le "entrate con vincolo di destinazione generica".

L'orientamento assunto dalla Sezione delle Autonomie richiede, a livello operativo, una specifica declinazione al fine di valutare se le singole entrate riscosse dall'ente rientrino in quelle individuate dal legislatore per il regime vincolistico della cassa.

Nel caso in esame risultano non vincolate nella cassa dell'ente le entrate derivanti da "legge" quali permessi di costruire e i proventi da sanzioni pecuniarie al codice della strada in base alla presunzione che le stesse possano essere qualificate come "entrate a destinazione generica".

Sulla prima tipologia di entrata occorre rilevare che, avendo riguardo al soggetto che dispone la natura vincolata, queste possano agevolmente essere ritenute entrate vincolate da legge o principi contabili e in quanto tali da rientrare nella lettera “d” dell’art. 180 del TUEL. Quanto invece alla destinazione della stessa (“generica tipologia di spesa” ovvero “specifici interventi di spesa”), il requisito in esame risulta di difficile identificazione nella normativa in vigore nell’esercizio 2015, 2016 e 2017 mentre torna ad essere evidente con il regime introdotto dall’art. 1, commi 460 e 461, della legge 232/2016, che impone l’utilizzo di detti proventi, a decorrere dall’esercizio 2018, in via esclusiva alla realizzazione e alla manutenzione ordinaria e straordinaria delle opere di urbanizzazione primaria e secondaria, al risanamento di complessi edilizi compresi nei centri storici e nelle periferie degradate, ad interventi di riuso e di rigenerazione, a interventi di demolizione di costruzioni abusive, all’acquisizione e alla realizzazione di aree verdi destinate a uso pubblico, a interventi di tutela e riqualificazione dell’ambiente e del paesaggio, anche ai fini della prevenzione e della mitigazione del rischio idrogeologico e sismico e della tutela e riqualificazione del patrimonio rurale pubblico, nonché a interventi volti a favorire l’insediamento di attività di agricoltura nell’ambito urbano.

Senza ripercorrere nel dettaglio l’evoluzione normativa che ha interessato le entrate in esame, che la legge 10/1977 qualificava come entrate vincolate in termini di cassa proprio perché destinate alla realizzazione di opere di urbanizzazione primaria e secondaria e altri interventi elencati dalla legge stessa tra i quali anche la manutenzione ordinaria del patrimonio comunale, occorre evidenziare che il quadro normativo in vigore nell’esercizio 2015, sebbene le destini, per natura, alla spesa in conto capitale, ne consente, in deroga, l’utilizzo nel bilancio corrente nella misura del 50 per cento per il finanziamento di spese correnti e per un ulteriore 25 per cento per il finanziamento delle spese di manutenzione ordinaria del verde, delle strade e del patrimonio comunale. Nel 2016 e 2017 tale deroga (che il comma 737 della l. 208/2015 ha elevato al 100 per cento) risulta ammissibile solo se la percentuale di entrate destinate al corrente viene impiegata per il finanziamento delle manutenzioni ordinarie del verde, delle strade e del patrimonio comunale o per le spese di progettazione delle opere pubbliche.

Per gli esercizi in esame, dunque, a fronte di una “naturale” e quindi generica destinazione agli investimenti, le entrate utilizzate nel bilancio corrente assumono una maggiore tipizzazione nella destinazione, poiché come detto possono essere impiegate in tale sezione del bilancio per il solo finanziamento delle manutenzioni ordinarie.

In tale destinazione a specifici interventi del bilancio corrente potrebbe essere dunque rinvenuto anche l’obbligo di vincolare dette entrate nella cassa dell’ente.

Per la seconda tipologia di entrata invece il quadro risulta di più agevole trattazione. I proventi da sanzioni per violazioni al codice della strada infatti rispondono ad entrambi i requisiti essendo entrate che la l. 285/92 destina alla realizzazione di specifici interventi che l’ente deve individuare tra quelli elencati, in modo puntuale, dall’art. 208, comma 4.

Per le ragioni appena espresse la Sezione non ritiene corretta la metodologia contabile di rilevazione delle poste vincolate in termini di cassa (e basata

sull'esclusione dei proventi da sanzioni pecuniarie al codice della strada) poiché la stessa 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. La non corretta quantificazione sopra indicata non consente, inoltre, la valutazione del rispetto dell'art. 222 TUEL.

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

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

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

SEZIONE II - Rendiconto 2016

1. R.A. - RISULTATO DI AMMINISTRAZIONE

1.1.

La gestione complessiva ha chiuso, dal punto di vista contabile, con un avanzo di amministrazione pari a 4.030.606,57 euro. Tuttavia, tale avanzo non è sufficiente a ricostituire i fondi accantonati, vincolati e destinati ad investimenti complessivamente quantificati in 5.144.806,90 euro, per cui il risultato di amministrazione effettivamente accertato al 31 dicembre 2016 è negativo per 1.114.200,33 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 3.189.661,05 euro e di una quota disponibile negativa pari a 1.126.034,12 euro interamente riconducibile alle operazioni di riaccertamento straordinario dei residui.

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 dell'articolazione del risultato negativo di amministrazione al 31 dicembre 2015, di quanto disposto dell'art. 188 TUEL per il disavanzo ordinario e di quanto previsto dal decreto in ordine al disavanzo da riaccertamento straordinario, nonché del piano di rientro adottato dall'ente ai sensi del decreto ministeriale, il disavanzo realizzato al termine dell'esercizio 2016 si deve ritenere suddiviso in disavanzo della gestione per 28.577,82 euro e in disavanzo da riaccertamento straordinario per 1.085.622,51.

Tale quantificazione è stata ottenuta considerando che, a fronte del disavanzo da riaccertamento residuale al 31 dicembre 2015 pari a 1.126.034,12, l'ente doveva garantire, ai sensi del decreto ministeriale, una riduzione di detto disavanzo almeno pari alla rata definita nel piano di rientro (pari a 40.411,61 euro) adottato in sede di riaccertamento straordinario.

Nel caso di specie dunque, al 31 dicembre 2016 doveva essere accertato un disavanzo complessivo da riaccertamento straordinario non superiore a 1.085.622,51 euro; esso infatti come enunciato con chiarezza dal decreto ministeriale, deve essere definito attraverso il raffronto tra l'extradeficit effettivo al 31.12.2015, decurtato della rata da finanziare nell'esercizio, e il disavanzo realizzato al termine dell'esercizio 2016.

Poiché il disavanzo complessivo accertato dall'ente al termine dell'esercizio 2016 risulta pari a 1.114.200,33 euro, il differenziale tra tale disavanzo e quanto doveva residuare dal riaccertamento straordinario, deve essere qualificato come disavanzo ordinario derivante dalla gestione 2016 (pari a 28.577,82 euro).

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

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

1.2

Come sopra specificato, le operazioni di riaccertamento straordinario dei residui effettuato ai sensi del D.lgs. 118/2011 e i successivi controlli effettuati dalla Sezione, hanno condotto alla definizione di un disavanzo pari a 1.278.042,92 euro, di cui 14.414,24 euro disavanzo ordinario e 1.263.628,68 maggiore disavanzo da riaccertamento straordinario al 1 gennaio 2015.

A seguito delle verifiche ora svolte sul rendiconto di gestione 2015 e 2016 è stata rilevata la non corretta determinazione del maggiore disavanzo confluito nel risultato di amministrazione al 31 dicembre 2016.

Tale diversa quantificazione è dipesa dalla non corretta applicazione di quanto disposto dall'art. 4 del decreto ministeriale 2 aprile 2015 relativo alla verifica del ripiano del maggiore disavanzo derivante dal riaccertamento straordinario. L'ente infatti ha determinato l'extradeficit ancora da finanziare al 31 dicembre 2015 nella misura di 1.114.200,33 euro.

A riguardo si specifica che la gestione 2015 ha consentito di ridurre il disavanzo in misura superiore rispetto a quanto programmato dall'ente nel piano di rientro approvato, ma in ogni caso tale miglioramento non preclude dalla copertura anche negli anni successivi della quota annuale prevista.

Infatti, secondo quanto previsto nel piano approvato dall'ente, il disavanzo al 1/1/2015 si sarebbe dovuto ridurre per una quota pari a 14.414,24 euro in ordine al disavanzo ordinario e per una quota pari a 90.822,15 euro in ordine al disavanzo da riaccertamento straordinario, portando ad un disavanzo teorico pari a 1.172.806,53 euro. La gestione 2015, come sopra detto, ha consentito di ridurre il disavanzo per una quota maggiore rispetto a quella prevista portando ad accertare un disavanzo effettivo pari a 1.126.034,12 euro.

A riguardo va precisato che il D.M. 2 aprile 2015, laddove specifica le modalità di determinazione dell'extradeficit, opera una chiara distinzione tra il disavanzo ante armonizzazione e quello derivante dal riaccertamento straordinario dei residui, stabilendo solo per quest'ultimo modalità di finanziamento e una tempistica per il ripiano del tutto straordinarie. Al contempo richiede una verifica periodica del riassorbimento dei due disavanzi nel rispetto dei tempi e modi per ciascuno definiti con le apposite delibere consiliari. Con particolare riferimento al disavanzo derivante dal riaccertamento richiede che questo sia ripianato annualmente in misura almeno pari alla rata definita nel piano di rientro deliberato dall'ente, specificando che, in caso contrario, le quote di disavanzo non ripianate debbano essere qualificate come disavanzi della gestione e finanziate con le modalità ordinariamente previste dall'art. 188 del testo unico.

Per l'esercizio 2016 e per i successivi esercizi il comma 2 del citato art. 4 del dm 2 aprile 2015 stabilisce che *“fino al completo ripiano del maggiore disavanzo derivante dal riaccertamento straordinario dei residui, si verifica se il risultato di amministrazione al 31 dicembre di ciascun anno risulta migliorato rispetto al disavanzo al 31 dicembre dell'esercizio precedente, per un importo pari o superiore rispetto all'ammontare di*

disavanzo applicato al bilancio di previsione cui il rendiconto si riferisce, aggiornato ai risultati del rendiconto dell'esercizio precedente. Se da tale confronto risulta che il disavanzo applicato non è stato recuperato, la quota non recuperata nel corso dell'esercizio, o il maggiore disavanzo registrato rispetto al risultato di amministrazione dell'esercizio precedente, è interamente applicata al primo esercizio del bilancio di previsione in corso di gestione, in aggiunta alla quota del recupero del maggiore disavanzo derivante dal riaccertamento straordinario prevista per tale esercizio, in attuazione dell'art. 3, comma 16, del decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118”.

Applicando correttamente quanto disposto dal decreto ministeriale, tenuto conto del disavanzo di amministrazione accertato al termine dell'esercizio 2015 (pari a 1.126.034,12 euro) e, considerando che nell'annualità 2016 in esame, l'ente aveva programmato di ripianare il disavanzo da riaccertamento per una quota pari a 40.411,61 euro, il disavanzo da riaccertamento ancora da finanziare al termine dell'esercizio 2016 deve rideterminarsi in 1.085.622,51 euro. Esso infatti, come enunciato con chiarezza dal cit. decreto ministeriale, deve essere definito attraverso il raffronto tra l'extradeficit effettivo al 31/12/2015, decurtato della rata da finanziare nell'esercizio, e il disavanzo realizzato al termine del 2016.

Poiché l'ente ha accertato un disavanzo di amministrazione 2016 pari a 1.114.200,33 euro, la riduzione effettiva rispetto all'esercizio precedente risulta pari a 11.833,79 euro e, cioè, inferiore alla diminuzione del disavanzo che doveva essere garantita per dare piena copertura alla rata di disavanzo programmata. Conseguentemente l'importo di 28.577,82 euro, quale differenza tra la rata di cui doveva essere garantito il finanziamento (40.411,61 euro) e il miglioramento effettivo del risultato amministrazione (11.833,79 euro), costituisce il disavanzo ordinario della gestione 2016 (28.577,82 euro) da applicare al primo esercizio del bilancio di previsione e da finanziare ai sensi del testo unico.

Quanto sopra rilevato in merito alla non corretta definizione del “maggiore disavanzo” ancora da finanziare al termine dell'esercizio 2016 costituisce una grave irregolarità contabile, poiché viene rinviato ai successivi 28 anni il finanziamento di un disavanzo di amministrazione non derivante dalle operazioni di riaccertamento straordinario dei residui di cui al D.Lgs 118/2011.

La Sezione, ritenendo che sussista una distorta rappresentazione dei dati conseguenti al riaccertamento, ne richiede la correzione attraverso l'adozione di apposita delibera consiliare.

Tale atto dovrà aver riguardo non solo alla corretta determinazione del maggiore disavanzo, ma anche ai necessari aggiustamenti dei bilanci degli esercizi successivi, per gli effetti che su questi si dovranno produrre in conseguenza degli obblighi di finanziamento del disavanzo ordinario e di quello derivante dal riaccertamento.

2.

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

In sede istruttoria è stato rilevato che anche per l'esercizio 2016, l'ente non ha conteggiato le entrate derivanti da permessi a costruire e da sanzioni pecuniarie al codice della strada ai fini della quantificazione della cassa vincolata, considerando nella stessa come per l'esercizio 2015 solo le entrate da prestiti e da trasferimenti.

Si rinvia a quanto evidenziato per il rendiconto 2015 sia per gli aspetti interpretativi che per le conseguenti implicazioni sul rispetto delle norme e dei principi contabili previsti per la definizione della cassa vincolata.

3.

L'esame del risultato di amministrazione dell'esercizio 2015 e 2016 e l'istruttoria condotta sui rendiconti approvati hanno evidenziato, oltre alle irregolarità 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, come detto, 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.

2.

In sede istruttoria è stato rilevato inoltre che l'ente per il calcolo del vincolo di destinazione delle entrate provenienti da sanzioni pecuniarie al codice della strada, non considera le somme accertate in competenza non riscosse in quanto le stesso sono oggetto di accantonamento a fondo crediti di dubbia e difficile esazione. In merito alla metodologia seguita dall'ente per il calcolo del vincolo (ovvero all'esclusione dal

vincolo di legge delle entrate di incerta realizzazione per le quali viene disposto l'accantonamento a FCDE), questa Sezione si è già espressa considerandola ammissibile nella misura in cui lo stesso garantisca, negli esercizi successivi, che il vincolo sia apposto anche sulle entrate riscosse in conto residui.

Pertanto, l'ente è tenuto a individuare le riscossioni relative alle risorse per le quali è stato disposto l'accantonamento a FCDE negli esercizi 2015 e 2016 e a provvedere, nel momento dell'effettivo realizzo, alla diminuzione del corrispondente FCDE e al contestuale vincolo del 50 per cento per le finalità di cui all'art. 208 del codice della strada.

4.

Terminata la disamina del risultato di amministrazione accertato al termine dell'esercizio 2016, per quanto il presente controllo sia basato sui dati contabili sinteticamente rappresentati dall'ente nel questionario e nella documentazione acquisita agli atti, e prescindendo da un'analisi dei fatti gestionali sottostanti e dalle modalità seguite dall'ente o dalle valutazioni effettuate con il rendiconto, preme affrontare alcuni aspetti legati alla genesi del disavanzo di amministrazione, considerato che, nel caso di specie, il risultato di amministrazione è stato ottenuto anche attraverso l'applicazione delle quote vincolate accertate nel risultato di amministrazione dell'esercizio precedente.

Nel bilancio di previsione dell'esercizio 2016, infatti, sono state applicate quote vincolate del risultato 2015 per complessivi 136.979,97 euro di cui 57.835,00 euro per il finanziamento di spese di parte corrente e 79.144,97 euro per il finanziamento di spese di parte capitale.

Analogamente e per importi superiori, erano stati costruiti gli equilibri di bilancio nell'esercizio 2015: a fronte di una applicazione complessiva di quote vincolate per 834.518,47 euro, 129.442,40 euro erano stati impiegati per il finanziamento di spese di parte corrente e 705.076,07 euro per il finanziamento di spese di parte capitale.

Al contempo la programmazione dell'ente ha previsto la copertura del disavanzo derivante dal riaccertamento straordinario, nell'esercizio 2015, con lo svincolo di una quota destinata a investimenti e nei successivi due esercizi del bilancio, con quote annuali pari al ventinovesimo del disavanzo accertato al 1 gennaio 2015 decurtato della prima quota finanziata nel 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 305.007,98 euro) dei vincoli costituiti sul risultato di amministrazione dell'esercizio 2015. In relazione al bilancio corrente, sono state applicate quote vincolate (per 57.835,00 euro) derivanti da quote vincolate da leggi e principi contabili. In relazione al bilancio di parte capitale è stata invece applicata la quota di 247.172,98 euro di cui 47.144,97 derivanti da quote vincolate da leggi e principi contabili e 32.000,00 euro derivanti da trasferimenti e 168.028,01 euro derivanti 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 può 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 3.189.661,05 euro, si può osservare che la stessa era per certi versi non "effettiva" e pienamente disponibile poiché a fronte dell'avanzo formale accertato l'ente disponeva di una cassa positiva pari a soli 1.335.120,92 euro e aveva costituito un fondo crediti di dubbia e difficile esazione di 3.004.565,73 euro, evidenziando in tal modo la natura "dubbia" di una quota del 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 1.126.034,12 euro) ha introdotto elementi di incertezza e instabilità finanziaria che possono aver contribuito alla determinazione del risultato di amministrazione rilevato per l'esercizio 2016.

Sebbene al termine dell'esercizio 2016 non sia emerso un generale peggioramento del risultato di amministrazione effettivo, l'impostazione del bilancio di previsione, nei termini sopra rappresentati, non ha garantito il recupero della quota di disavanzo programmata per l'esercizio (40.411,61 euro) generando conseguentemente disavanzi ordinari e ha comunque 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.

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 alla presenza di un disavanzo di amministrazione al termine dell'esercizio (interamente riconducibile alle operazioni di riaccertamento straordinario), sono emerse problematiche nella quantificazione della cassa vincolata.
2. Sull'esercizio 2016 è stata rilevata la presenza di un disavanzo di amministrazione ridotto rispetto all'esercizio precedente in misura inferiore rispetto alla quota di disavanzo che doveva essere ripianata nell'esercizio con la contestuale emersione di un disavanzo ordinario. Al contempo hanno trovato conferma le problematiche già rilevate sulla cassa 2015 in ordine alla corretta quantificazione della componente vincolata.

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

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

L'esame congiunto di due annualità di bilancio richiede tuttavia la necessità di valutare, per le azioni correttive attinenti le segnalazioni sull'esercizio 2015, se queste abbiano trovato comunque soluzione nel corso della gestione 2016 o se, viceversa, permangono o si riflettano sul risultato accertato al termine dell'esercizio 2016. La Sezione ha pertanto considerato congruente con il modello di controllo adottato e con il quadro normativo complessivo la richiesta di interventi correttivi solo nei casi in cui questi possano essere utilmente condotti al termine dell'esercizio 2016.

Per quanto esposto la Sezione ritiene necessaria l'adozione di interventi correttivi nei termini di seguito sintetizzati.

Risultato di amministrazione:

In relazione alla presenza di un saldo negativo della parte disponibile al termine dell'esercizio 2015 e 2016 pari rispettivamente a 1.126.034,12 euro e a 1.114.200,33 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 per la parte qualificata come disavanzo ordinario generata nella gestione 2016 (per un importo pari a 28.577,82 euro) ovvero, per la parte riconducibile alle operazioni di riaccertamento straordinario (per un importo pari a 1.085.622,51 euro) provvedere alla relativa copertura nei termini definiti nella delibera consiliare approvata ai sensi del d.m. 2 aprile 2015.

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

In relazione alle considerazioni formulate sulla determinazione del fondo pluriennale vincolato, l'ente dovrà attivarsi contabilmente e proceduralmente per garantire in futuro una piena ed efficace rappresentazione dello stesso negli atti del rendiconto.

Perciò che attiene le considerazioni sull'entrate da sanzioni pecuniarie al codice della strada, l'ente dovrà monitorare le riscossioni relative alla quota di risorse accantonata nel fondo dell'esercizio 2015 e 2016 e provvedere a vincolare le stesse nell'esercizio di effettivo realizzo.

L'ente dovrà provvedere poi alle necessarie valutazioni sull'opportunità e la correttezza dell'impiego, nel bilancio di previsione, dei fondi 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 28 novembre 2018.

Il presidente relatore
f.to Cristina Zuccheretti

Depositata in segreteria il 28 novembre 2018

p. Il funzionario preposto al servizio di supporto
f.to Simona Croppi