

Del. n. 138/2018/PRSP



Corte dei Conti

SEZIONE REGIONALE DI CONTROLLO PER LA TOSCANA

composta dai magistrati:

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

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 **GAVORRANO (GR)** in ordine ai rendiconti 2015 e 2016 e gli elementi acquisiti in sede istruttoria;

ESAMINATI la documentazione pervenuta, le osservazioni formulate e gli elementi emersi nell'istruttoria condotta con il supporto del settore competente;

TENUTO CONTO delle osservazioni e delucidazioni che l'ente ha prodotto, con nota del 12 dicembre 2018 prot. Sezione n. 7753, in relazione alle gravi irregolarità emerse in sede istruttoria ed esposte nella bozza di deliberazione inviata con nota del 5 dicembre 2018 n. 7520;

UDITO il relatore, Cons. Nicola Bontempo;

CONSIDERATO

- che l'art. 1, commi 166 e 167, l. n. 266/2005, come modificato dal d.l. n. 174/2012, convertito dalla l. n. 213/2012, e le "linee guida" della Sezione delle autonomie prevedono l'adozione di "specifiche pronunce di accertamento" nel caso di mancato rispetto degli obiettivi annuali posti dal patto di stabilità interno, del vincolo previsto in materia di indebitamento dall'art. 119, comma 6, Cost., dei principi di sostenibilità dell'indebitamento, nonché nelle ipotesi di violazione dei principi di sana gestione finanziaria e di irregolarità grave, ritenendosi tale una irregolarità che sia suscettibile di pregiudicare gli equilibri economico-finanziari degli enti;

- che l'art. 148-bis TUEL, introdotto dall'art. 3, comma 1, lett. e), d.l. n. 174/2012, convertito dalla l. n. 213/2012, stabilisce che, entro sessanta giorni dalla comunicazione del deposito della pronuncia di accertamento, l'ente locale adotti i provvedimenti idonei a rimuovere le irregolarità e a ripristinare gli equilibri di bilancio e che tali provvedimenti correttivi siano trasmessi alla Sezione regionale di controllo che li verifica entro trenta giorni dal ricevimento, prevedendo inoltre che "qualora l'ente non provveda alla trasmissione dei suddetti provvedimenti o la verifica delle Sezioni regionali di controllo dia esito negativo, è preclusa l'attuazione dei programmi di spesa per i quali è stata accertata la mancata copertura o l'insussistenza della relativa sostenibilità finanziaria";

- che gli elementi complessivamente emersi potranno essere valutati anche ai fini di cui all'art. 148 TUEL, come sostituito dall'art. 3, comma 1, lett. e), d.l. n. 174/2012, convertito dalla l. n. 213/2012, che assegna alla Sezione regionale di controllo la verifica della legittimità e della regolarità delle gestioni e del funzionamento dei controlli interni ai fini del rispetto delle regole contabili e dell'equilibrio di bilancio;

- che la Sezione regionale di controllo della Toscana ha approvato, con la deliberazione 25 settembre 2014, n. 171, i criteri per l'esame dei rendiconti degli enti locali relativi all'esercizio finanziario 2013, che si intendono confermati in via sostanziale anche per il controllo sui rendiconti di gestione degli esercizi 2015 e 2016;

- che la Sezione, pur confermando i criteri per l'esame dei rendiconti degli enti locali di cui alla deliberazione n. 171/2014, ha integrato l'attività di controllo in considerazione della corretta applicazione dei nuovi principi contabili introdotti dal d.lgs. n. 118/2011;

- che, come chiarito nella citata deliberazione, la Sezione ritiene meritevoli di segnalazione non solo questioni strettamente finanziarie e contabili che mettono a rischio l'equilibrio di bilancio, ma anche fenomeni che evidenzino problematiche suscettibili di determinare, in prospettiva, pericoli per la stabilità finanziaria dell'ente;

- che la Sezione – seguendo anche gli orientamenti assunti dalla Sezione delle autonomie – ritiene che la gravità della irregolarità contabile non è tanto da valutare alla stregua delle modalità e/o del grado di scostamento dalla norma, quanto, soprattutto, del rischio di ripercussioni sugli equilibri di bilancio;

- che la Sezione, nell’ambito dei profili esaminati, ha concentrato il controllo sulle gravi irregolarità ritenute, tra tanti possibili fenomeni, maggiormente rappresentative di violazioni della normativa vincolistica statale in materia di bilancio e contabilità, di pregiudizio per gli equilibri di bilancio e di difficoltà nel conseguimento degli obiettivi generali di finanza pubblica;

- che, come specificato nella citata deliberazione n. 171/2014, le gravi irregolarità individuate dalla Sezione non necessariamente esauriscono gli aspetti di irregolarità che possono essere presenti nella gestione degli enti, né quelli che possono profilarsi sulla base delle informazioni complessivamente rese nei questionari. Pertanto, il mancato riscontro dei profili che non hanno formato oggetto del controllo non ne comporta una valutazione positiva;

- che la Sezione svolge le proprie verifiche secondo i parametri predefiniti nella citata deliberazione n. 171/2014. In alcuni casi, il parametro che definisce la grave irregolarità contabile è contenuto in specifiche disposizioni normative, ovvero è tratto dai principi contabili o, più in generale, dal complesso delle norme che definiscono il sistema di contabilità degli enti locali. In altri casi, invece, e con particolare riferimento ai fenomeni contrari alla sana gestione, i parametri sono tratti dalla prassi, da analisi statistiche o dall’esperienza maturata nel controllo e si traducono in “fattori di criticità” che la Sezione analizza anche sulla base della storia dell’ente e di valutazioni di stock e di trend;

- che taluni fenomeni possono essere valutati con particolare riguardo al loro consolidamento strutturale. Le serie storiche dei profili individuati dalla Sezione quali rivelatori di situazioni di grave criticità possono, pertanto, essere valutate con riferimento agli ultimi tre esercizi finanziari e alle eventuali pronunce già emesse dalla Sezione in esito all’esame dei questionari;

- che il processo di armonizzazione dei sistemi contabili ha previsto la fase, da effettuare al 1 gennaio 2015, del riaccertamento straordinario dei residui iscritti in bilancio alla data del 31 dicembre 2014 con la conseguente rideterminazione del risultato di amministrazione accertato con il rendiconto 2014;

- che la Sezione, nell’ambito della propria attività di controllo sul rendiconto 2014, ha ritenuto necessario esaminare il risultato di amministrazione ridefinito al 1 gennaio 2015 poiché lo stesso ha costituito il presupposto per la corretta gestione delle poste nel nuovo sistema contabile e per la programmazione dell’esercizio 2015 e 2016 anche in relazione al finanziamento dell’eventuale extradeficit disciplinato dal d.m. 2 aprile 2015;

- che la Sezione, anche tenuto conto di quanto emerso nelle attività di controllo del rendiconto 2014 e delle operazioni di riaccertamento straordinario dei residui, ha indirizzato la propria attività di controllo sulla verifica della corretta applicazione dei nuovi principi contabili nei primi esercizi di vigenza del sistema armonizzato;

- che la Sezione, considerate le disposizioni procedurali relative alla fase di avvio del processo di armonizzazione dei sistemi contabili, ha ritenuto utile analizzare congiuntamente i risultati delle gestioni 2015 e 2016 poiché tali esercizi sono da ritenersi annualità di transizione sia per la completa applicazione dei principi contabili che per gli effetti del riaccertamento straordinario dei residui;

- che, in molti casi, gli effetti del riaccertamento straordinario hanno richiesto correttivi, a seguito del controllo della Sezione, misurabili solo al termine dell'esercizio 2016 o tali da incidere sulla programmazione delle gestioni successive;

- che, in funzione di quanto appena espresso, la Sezione ritiene necessaria la segnalazione delle gravi irregolarità indipendentemente dall'esercizio a cui si riferiscono. Al contempo considera necessaria l'attivazione di interventi correttivi solo per le irregolarità ancora presenti al termine dell'esercizio 2016;

- che l'esame condotto dalla Sezione, per le caratteristiche peculiari del controllo monitoraggio, si basa sui dati contabili sinteticamente rappresentati dal singolo ente nel questionario e nella documentazione acquisita agli atti, prescindendo da un'analisi dei fatti gestionali sottostanti e dalle modalità seguite dall'ente nonché dalle valutazioni effettuate con il rendiconto, che, comunque, potrebbero essere oggetto di eventuali successive verifiche;

- che le "specifiche pronunce di accertamento" in ordine all'eventuale mancato rispetto della normativa, dei criteri e delle regole contabili, sono indirizzate all'organo elettivo e all'organo di vertice dell'ente, chiamati ad adottare le misure consequenziali per il ripristino degli equilibri di bilancio e della regolarità amministrativo-contabile;

DELIBERA

I rendiconti 2015 e 2016 del Comune di **GAVORRANO (GR)**, come rappresentati nelle relazioni dell'organo di revisione, nei prospetti ad esse 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

R.A. - RISULTATO DI AMMINISTRAZIONE

1. La gestione complessiva ha chiuso, dal punto di vista contabile, con un avanzo di amministrazione pari a 3.656.756,52 euro. Tuttavia, tale avanzo non è sufficiente a ricostituire i fondi accantonati, vincolati e destinati ad investimenti complessivamente quantificati in 5.605.855,69 euro, per cui il risultato di amministrazione effettivamente accertato al 31 dicembre 2015 è negativo per 1.949.099,17 euro.

Il controllo monitoraggio effettuato sul risultato di amministrazione dell'esercizio 2014 e sulle operazioni di riaccertamento straordinario dei residui aveva condotto alla definizione di un risultato formale di amministrazione al 1 gennaio 2015 pari a 2.757.157,50 euro e di una quota disponibile negativa pari a 1.888.242,29 euro.

Considerato che, nell'ambito dei provvedimenti assunti per il finanziamento dell'extradeficit, l'ente ha optato per la cancellazione del vincolo di generica destinazione agli investimenti (per l'importo di 411.039,43 euro), il disavanzo derivante dalle operazioni di riaccertamento ancora da finanziare al 1 gennaio 2015 risultava pari a 1.477.202,86 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 49.241,00 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 suo finanziamento 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" e devono essere applicati al primo esercizio del bilancio di previsione in corso di gestione e finanziati ai sensi dell'art. 188 TUEL, in aggiunta alla quota del recupero del maggiore disavanzo derivante dal riaccertamento prevista per ciascun esercizio e di eventuali quote di recupero previste dai piani di rientro in corso di attuazione.

In conseguenza di quanto disposto dal decreto, dell'articolazione del risultato di amministrazione al 1 gennaio 2015 e di quanto previsto dall'ente con il piano di rientro adottato ai sensi del decreto ministeriale, il disavanzo realizzato al termine dell'esercizio 2015 (pari a 1.949.099,17 euro) si deve ritenere suddiviso in disavanzo della gestione per 521.137,31 euro e in disavanzo da riaccertamento straordinario per 1.427.961,86 euro.

Tale quantificazione è stata ottenuta considerando che, a fronte del disavanzo da riaccertamento straordinario dei residui, pari a 1.477.202,86 euro, 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 49.241,00 euro) adottato con apposita delibera consiliare.

Nel caso di specie dunque, al 31 dicembre 2015 doveva essere accertato un disavanzo complessivo da riaccertamento non superiore a 1.427.961,86 euro; esso infatti, come enunciato con chiarezza dal decreto ministeriale, deve essere definito attraverso il raffronto tra l'extradeficit effettivo al 1 gennaio 2015, decurtato della rata da finanziare nell'esercizio, e il disavanzo realizzato al termine del 2015.

Poiché il disavanzo complessivo accertato dall'ente al termine dell'esercizio 2015 risulta pari a 1.949.099,17 euro, il differenziale tra tale disavanzo e quanto doveva residuare dal riaccertamento straordinario, deve essere qualificato come disavanzo ordinario derivante dalla gestione 2015 (pari a 521.137,31 euro) da applicare al primo esercizio del bilancio di previsione e da finanziare ai sensi del testo unico.

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. Ad eccezione della quota di disavanzo derivata dalla cancellazione di residui attivi e passivi da reimputare ad esercizi successivi, 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. 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. Le operazioni di riaccertamento straordinario dei residui effettuato ai sensi del d. lgs. n. 118/2011 e i successivi controlli effettuati dalla Sezione hanno condotto,

come già enunciato al precedente punto, alla definizione di un maggiore disavanzo da riaccertamento pari a 1.888.242,29 euro. A seguito dell'approvazione della delibera consiliare n. 27/2015 contenente le modalità di rientro da tale maggiore disavanzo, l'ente ha optato per la cancellazione del vincolo di generica destinazione agli investimenti per 411.039,43 euro, rideterminando pertanto l'extradeficit residuo da finanziare al 1 gennaio 2015 in 1.477.202,86 euro, da coprire mediante rateizzazione trentennale in quote costanti di 49.241,00 ciascuna.

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

L'ente infatti ha determinato l'extradeficit ancora da finanziare al 31 dicembre 2015 nella misura di 1.874.649,85 euro.

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.

In sede istruttoria è emerso che l'ente, nel qualificare il disavanzo complessivo al 31 dicembre 2015 nelle sue due componenti (ordinario e da riaccertamento straordinario dei residui), non ha tenuto conto di quanto approvato con la sopracitata delibera consiliare n. 27/2015 e non ha proceduto all'immediato abbattimento di una quota di extradeficit (pari a 411.039,43 euro) attraverso la cancellazione del vincolo di generica destinazione agli investimenti, continuando pertanto a considerare, quale proprio disavanzo da riaccertamento straordinario al 1 gennaio 2015, l'importo di 1.888.242,29 euro, anziché quello di 1.477.202,86 euro risultante a seguito del previsto svincolo.

Tale condotta, che l'ente ha giustificato con il venir meno della possibilità di eliminazione del vincolo di generica destinazione agli investimenti sulle poste inizialmente individuate a tale specifico fine, non risulta tuttavia formalmente supportata da nuova e diversa decisione dell'organo consiliare rispetto alla già approvata articolazione del piano di rientro dall'extradeficit che, nei fatti, non risulta essere stata modificata.

In tal caso infatti, ove l'ente avesse appurato l'impossibilità di procedere allo svincolo originariamente previsto, avrebbe dovuto procedere alla contestuale rimodulazione, in aumento, dell'importo della rata trentennale così da assicurare, comunque, nel medesimo arco temporale, il finanziamento dell'intero disavanzo rilevato con il riaccertamento straordinario dei residui. Tale circostanza non si è nei fatti verificata in quanto l'importo annuale della rata applicata agli esercizi 2015 e 2016, pari a 49.241,00 euro, corrisponde all'originaria previsione di cui alla deliberazione consiliare n. 27/2015.

In sede di approvazione del rendiconto 2015, in conseguenza dell'operato sopradescritto, l'ente ha qualificato il disavanzo complessivamente accertato, pari a 1.949.099,17 euro, in parte come disavanzo ordinario da ripianare secondo le disposizioni dell'art. 188 del TUEL (per 74.449,32 euro) e, per i restanti 1.874.649,85

euro come extradeficit derivante dalle operazioni di riaccertamento straordinario da ripianare mediante la già prevista rateizzazione trentennale.

La ricostruzione così operata non tiene conto di quanto enunciato con chiarezza dal citato decreto ministeriale secondo cui la corretta qualificazione del disavanzo, in sede di rendiconto 2015, fra disavanzo ordinario ed extradeficit ancora da finanziare, deve essere effettuata mediante il raffronto tra l'extradeficit effettivo al 1 gennaio 2015, decurtato della rata da finanziare nell'esercizio, e il disavanzo realizzato al termine del 2015.

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 2015 il comma 1 del citato art. 4 del d.m. 2 aprile 2015 stabilisce che: *“In sede di approvazione del rendiconto 2015 tutti gli enti che a seguito del riaccertamento straordinario dei residui hanno registrato un maggiore disavanzo verificano se il risultato di amministrazione al 31 dicembre 2015 risulta migliorato rispetto al disavanzo al 1° gennaio 2015 derivante dal riaccertamento straordinario, per un importo pari o superiore rispetto all'ammontare di disavanzo applicato al bilancio di previsione 2015, aggiornato ai risultati del riaccertamento straordinario e dell'approvazione del consuntivo 2014. Se da tale confronto risulta che il disavanzo applicato all'esercizio 2015 non è stato recuperato, la quota non recuperata nel corso del 2015, e l'eventuale maggiore disavanzo registrato rispetto al risultato al 1° gennaio 2015, è interamente applicata al primo esercizio del bilancio di previsione 2016-2018, in aggiunta alla quota del recupero del maggiore disavanzo derivante dal riaccertamento straordinario prevista per l'esercizio 2016, in attuazione dell'art. 3, comma 16, del decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118, e di eventuali quote di recupero di disavanzo previste da piani di rientro in corso di attuazione. Il recupero dell'eventuale maggiore disavanzo registrato rispetto al risultato al 1° gennaio 2015 può essere ripianato negli esercizi considerati nel bilancio di previsione, in ogni caso non oltre la durata della consiliatura, contestualmente all'adozione di una delibera consiliare avente ad oggetto il piano di rientro di tale quota del disavanzo, secondo le modalità previste dall'art. 42, comma 12, del decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118 per le regioni e gli enti regionali e dall'art. 188 del decreto legislativo 18 agosto 2000, n. 267 per gli enti locali.”*

L'ente ha operato nel senso a sé più favorevole ma in modo non conforme al dettato normativo che, pur attribuendo modalità e tempistiche del tutto straordinarie per il ripiano dei disavanzi da riaccertamento, ha imposto agli enti il rispetto tassativo dei

tempi previsti onde garantire l'effettivo riassorbimento dei disavanzi emersi con il riaccertamento straordinario.

L'ente ha pertanto sottostimato il disavanzo ordinario emerso al termine dell'esercizio stesso, quantificandolo in 74.449,32 euro anziché in 521.137,31 euro come avrebbe dovuto essere correttamente determinato mediante il confronto tra il risultato effettivo al 1 gennaio 2015 (disavanzo di 1.477.202,86 euro) e quello al 31 dicembre 2015 (disavanzo di 1.949.099,17 euro), che evidenzia un peggioramento di 521.137,31 euro.

Applicando correttamente quanto disposto dal decreto ministeriale, e considerando che l'ente aveva programmato di ripianare il disavanzo da riaccertamento, nell'annualità in esame, per 49.241,00 euro il disavanzo (extradeficit) ancora da finanziare al termine dell'esercizio 2015 deve rideterminarsi in 1.427.961,86 euro.

La differenza di 521.137,31 euro, come sopra detto, costituisce disavanzo della gestione 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 2015 costituisce una grave irregolarità contabile, poiché viene rinviato ai successivi 29 anni il finanziamento di un disavanzo di amministrazione non derivante dalle operazioni di riaccertamento straordinario dei residui di cui al d. lgs. n. 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.

3. L'istruttoria condotta sul rendiconto 2015 ha evidenziato una particolare modalità con la quale l'ente ha inteso rappresentare, nel proprio risultato di amministrazione, l'applicazione ed il mancato finanziamento della prima delle trenta rate previste dal piano di rientro dall'extradeficit (pari a 49.241,00 euro), che merita di essere qui illustrata allo scopo di favorire una riflessione, da parte dell'ente, sulle operazioni di contabilizzazione e finanziamento di tale disavanzo, oggetto di rateizzazione trentennale, nelle future annualità.

In sede di approvazione del rendiconto 2015 infatti, l'ente ha costituito, nella parte accantonata del risultato di amministrazione, il "fondo disavanzo da riaccertamento straordinario", quantificato in 49.241,00 euro, intendendo così rappresentare, allo stesso tempo, sia l'avvenuta applicazione al bilancio della rata di disavanzo prevista per l'esercizio 2015 sia il mancato finanziamento della stessa e, di conseguenza, l'emergere di parte del disavanzo ordinario generato dalla gestione 2015.

La costituzione di tale accantonamento nell'ambito del risultato di amministrazione, nei fatti, ha ulteriormente aggravato il disavanzo dell'ente in quanto anche tale

posta ha inciso sulla quantificazione della parte disponibile negativa risultante al termine dell'esercizio, peggiorandola di 49.241,00 euro.

Come già esposto al precedente punto 2., invece, per quanto previsto dal sopracitato art. 4 del d.m. 2 aprile 2015, l'avvenuto recupero della quota di disavanzo applicata al bilancio dell'ente deve essere verificato, in sede di rendiconto, esclusivamente mediante il confronto tra il risultato di amministrazione al 31 dicembre di ciascun anno ed il disavanzo dell'esercizio precedente.

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

L'ente ha attestato, in sede istruttoria, di non aver proceduto a costituire apposito vincolo di cassa per le entrate derivanti dalle sanzioni pecuniarie per violazione al codice della strada, ritenendo le stesse quali entrate con vincolo di destinazione generica.

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 un'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, ove risultano non vincolati nella cassa dell’ente i proventi da sanzioni pecuniarie al codice della strada, in base alla presunzione che le stesse

possano essere qualificate come “entrate a destinazione generica”, occorre rilevare che gli stessi rispondono ad entrambi i requisiti (specificità del vincolo e provenienza del vincolo, attribuito da legge o principio contabile/trasferimenti/indebitamento) essendo entrate che la legge n. 285/92 destina alla realizzazione di specifici interventi che l'ente deve individuare tra quelli elencati, in modo puntuale, dall'art. 208, comma 4.

Con la nota inviata ai fini del contraddittorio l'ente ha confermato di aver considerato i proventi da sanzioni al codice della strada quali entrate a destinazione generica e non specifica e, di conseguenza, di non aver contabilizzato le relative riscossioni nell'ambito della cassa vincolata ma di essere comunque disponibile ad adeguarsi a quanto richiesto con la presente deliberazione.

Per quanto complessivamente espresso la Sezione non ritiene corretta la metodologia contabile di rilevazione delle poste vincolate in termini di cassa adottata dall'ente 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 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 I - Rendiconto 2016

R.A. - RISULTATO DI AMMINISTRAZIONE

1. La gestione complessiva ha chiuso, dal punto di vista contabile, con un avanzo di amministrazione pari a 5.262.131,25 euro. Tuttavia, tale avanzo non è sufficiente a ricostituire i fondi accantonati, vincolati e destinati ad investimenti complessivamente quantificati in 7.172.266,57 euro, per cui il risultato di

amministrazione effettivamente accertato al 31 dicembre 2015 è negativo per 1.910.135,32 euro.

Va premesso che con il rendiconto di gestione, a fronte di un avanzo di amministrazione accertato al 31 dicembre 2016 pari a 5.262.131,25 euro, l'ente ha provveduto alla definizione delle quote accantonate (per 4.178.920,31 euro dei quali 4.088.124,58 euro per fondo crediti di dubbia esigibilità, 10.348,69 euro per fondo indennità fine mandato del sindaco, 8.864,28 euro per fondo perdite società partecipate, 26.790,76 euro per fondo risparmi rinegoziazione mutui e 44.792,00 euro per fondo rinnovi contrattuali) e alla quantificazione della parte vincolata (per 1.568.765,46 euro) e destinata ad investimenti (per 1.304.205,77 euro), accertando un disavanzo di amministrazione effettivo pari a 1.789.760,29 euro.

A seguito dell'istruttoria condotta sul risultato di amministrazione 2016, tuttavia, è stato rilevato che le risorse della gestione destinate a specifici interventi o al finanziamento di spese di investimento, non utilizzate nell'esercizio per la realizzazione degli interventi cui erano destinate, non sono state adeguatamente ricollocate tra le componenti vincolate e destinate agli investimenti del risultato di amministrazione 2016.

Nello specifico l'istruttoria ha evidenziato che la quota vincolata per "vincoli derivanti da legge o principi contabili", quantificata dall'ente in 1.199.843,38 euro, non risulta sufficientemente capiente alla ricollocazione di tutte le poste aventi tale destinazione di spesa, ammontanti a 1.201.024,91 euro (dei quali 986.006,30 euro di avanzo dell'esercizio precedente non applicato al bilancio 2016, 195.943,09 euro di avanzo generato dalla gestione vincolata della competenza 2016 e 19.075,52 euro di avanzo generato a seguito dell'eliminazione di residui passivi della gestione vincolata non compensati dall'equivalente eliminazione del residuo attivo) evidenziando la necessità di ulteriori vincoli per 1.181,53 euro.

In sede istruttoria è stato altresì rilevato che la quota destinata ad investimenti del risultato di amministrazione 2016, quantificata dall'ente in 1.304.205,77 euro, non risulta infatti sufficientemente capiente alla ricollocazione di tutte le poste con destinazione di spesa destinata agli investimenti, ammontanti a 1.423.399,27 euro (di cui 1.136.692,21 euro da avanzo dell'esercizio precedente non applicato al bilancio 2016, 272.776,32 euro dall'avanzo realizzato nella gestione investimenti della competenza 2016 e 13.930,74 euro dall'avanzo generato dalla cancellazione di residui passivi finanziati dalle medesime tipologie di entrata) evidenziando la necessità di ulteriori vincoli per 119.193,50 euro.

Per quanto complessivamente emerso nel corso dell'istruttoria sull'esercizio 2016, a fronte di un saldo finanziario complessivo pari a 5.262.131,25 euro, il risultato di amministrazione al termine dell'esercizio 2016 si ridefinisce con una quantificazione della quota disponibile negativa pari a 1.910.135,32 euro, con una differenza pari a 120.375,03 euro rispetto a quanto determinato dall'ente (ascrivibile, per 1.181,53 euro, alla quota vincolata per "vincoli derivanti da legge e da principi contabili" e, per 119.193,50 euro, alla quota destinata ad investimenti).

Quanto sopra rilevato in merito alla corretta definizione delle componenti del risultato di amministrazione, pur in presenza di un avanzo di amministrazione formale al termine della gestione 2016, costituisce una grave irregolarità contabile in quanto la quota disponibile, nel caso di specie negativa, risulta di fatto alimentata da risorse vincolate al finanziamento generico di investimenti ovvero al finanziamento di specifici interventi, che risultano distolte dal loro ordinario impiego per essere destinate al finanziamento di spese di diversa natura.

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

Tale correzione si rende necessaria anche per evitare le ripercussioni sugli esercizi futuri che potrebbero prodursi nel caso di eventuale utilizzo dell'avanzo libero per il finanziamento di ulteriori spese di parte corrente.

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 3.656.756,52 euro e di una quota disponibile negativa pari a 1.949.099,17 euro riconducibile, per 1.427.961,86 euro al residuo disavanzo derivante dal riaccertamento straordinario, il cui finanziamento resta definito nel piano di rientro adottato a seguito del riaccertamento straordinario e del controllo svolto dalla Sezione e, per gli ulteriori 521.137,31 euro, a disavanzo ordinario da applicare al primo esercizio del bilancio di previsione e da finanziare ai sensi del testo unico.

In conseguenza di quanto disposto dal decreto ministeriale 2 aprile 2015 (richiamato al punto 1 – Sezione I della presente deliberazione), dell'articolazione del disavanzo effettivo 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 (pari a 1.910.135,32 euro) si deve ritenere suddiviso in disavanzo della gestione per 531.414,46 euro e in disavanzo da riaccertamento straordinario per 1.378.720,86 euro.

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

Sul piano generale, ad eccezione della quota di disavanzo derivata dalla cancellazione di residui attivi e passivi da reimputare ad esercizi successivi e della quota eventualmente generata al momento della reimputazione dei crediti e debiti già assunti, il risultato negativo ha infatti alla base la sussistenza di residui attivi inesigibili o di dubbia e incerta esigibilità, mantenuti in bilancio negli esercizi precedenti e per i quali i nuovi principi contabili hanno richiesto la cancellazione o l'accantonamento nell'apposito fondo, ovvero la presenza di passività potenziali o

situazioni debitorie latenti per le quali la legislazione oggi vigente richiede la costituzione di accantonamenti nei fondi rischi. Il disavanzo può inoltre derivare dall'obbligo di mantenimento, nel risultato di amministrazione, dei vincoli esistenti sulle entrate affluite al bilancio e non impegnate per le finalità a cui erano vincolate o destinate.

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

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

2. Le operazioni di riaccertamento straordinario dei residui effettuato ai sensi del d. lgs. n. 118/2011 e i successivi controlli effettuati dalla Sezione, anche sul rendiconto dell'esercizio 2015, hanno condotto alla definizione di un maggiore disavanzo da riaccertamento pari a 1.477.202,86 euro al 1 gennaio 2015, e pari a 1.427.961,86 euro al 31 dicembre 2015.

A seguito delle verifiche ora svolte sul rendiconto di gestione 2016 è stata rilevata la non corretta determinazione del maggiore disavanzo confluito nel risultato di amministrazione al 31 dicembre 2016 quale diretta conseguenza dell'errata qualificazione del disavanzo rilevata sull'esercizio 2015, come riportato al punto 2 – Sezione I della presente deliberazione, che si riflette anche sull'esercizio in questione.

L'ente infatti, come confermato anche dall'Organo di revisione, ha qualificato l'intero disavanzo effettivo di amministrazione accertato al 31 dicembre 2016 (pari a 1.789.760,29 euro) come extradeficit da riaccertamento straordinario dei residui, attestando altresì l'avvenuto ripiano del disavanzo ordinario rilevato al termine dell'esercizio 2015 (pari a 74.449,32 euro), della rata 2016 del piano trentennale di rientro dal disavanzo emerso in sede di riaccertamento straordinario dei residui (pari a 49.241,00 euro) ed il conseguimento di un ulteriore miglioramento del proprio di 35.648,56 euro.

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".

In tale contesto, l'ente ha operato nel senso a sé più favorevole ma in modo non conforme al dettato normativo che, pur definendo modalità e tempistiche del tutto straordinarie per il ripiano dei disavanzi da riaccertamento, ha imposto agli enti il rispetto dei tempi previsti onde garantire l'effettivo riassorbimento dei disavanzi emersi con il riaccertamento straordinario.

Applicando correttamente quanto disposto dal decreto ministeriale, tenuto conto della corretta qualificazione del disavanzo di amministrazione rilevato al 31 dicembre 2015, di cui al punto 2 – Sezione I della presente deliberazione, del disavanzo di amministrazione accertato al termine dell'esercizio 2016 e considerando che, nell'annualità in esame, l'ente aveva programmato di ripianare il disavanzo da riaccertamento per 49.241,00 euro, il disavanzo da riaccertamento ancora da finanziare al termine dell'esercizio 2016 deve rideterminarsi in 1.378.720,86 euro.

Tale quantificazione è stata ottenuta considerando che, a fronte del disavanzo da riaccertamento residuale al 31 dicembre 2015 rideterminato dalla Sezione con la presente deliberazione (pari a 1.427.961,86 euro) l'ente doveva garantire, ai sensi del decreto ministeriale, la riduzione di detto disavanzo almeno pari alla rata definita nel piano di rientro (pari a 49.241,00 euro) adottato in sede di riaccertamento straordinario.

Nel caso di specie, dunque, doveva essere accertato al termine dell'esercizio 2016 un disavanzo complessivo non superiore a 1.378.720,86 euro. Poiché, al contrario, il disavanzo complessivo al 31.12.2016 risulta pari a 1.910.135,32 euro, tenendo conto della rideterminazione dei vincoli di cui al punto 1 – Sezione II della presente deliberazione, il differenziale tra tale disavanzo e quanto doveva residuare dal riaccertamento straordinario, pari a 531.414,46 euro, deve essere qualificato come disavanzo ordinario della gestione 2016 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. n. 118/2011.

3. Si accerta il non corretto finanziamento, ai sensi dell'art. 188 TUEL, del disavanzo di amministrazione rilevato nella gestione 2015.

In sede istruttoria, infatti, è stato rilevato che l'ente ha approvato un piano del finanziamento del disavanzo di amministrazione 2015 che prevede, per l'esercizio

2016, l'impiego di entrate derivanti da alienazione di beni patrimoniali o altre entrate di parte capitale.

Con la delibera consiliare n. 29 del 20.6.2016, infatti, l'ente ha disposto l'applicazione all'esercizio 2016 del disavanzo ordinari accertato nell'esercizio 2015 (pari a 74.449,32 euro) prevedendone il finanziamento mediante utilizzo dei proventi derivanti dall'alienazione dei beni patrimoniali disponibili (dei quali 21.949,00 euro derivanti da alienazioni già realizzate e 52.500,32 euro dalla messa in vendita del campeggio comunale).

Tale circostanza rappresenta una grave irregolarità contabile in quanto l'utilizzo delle suddette entrate è ammissibile esclusivamente per il finanziamento di spese di investimento ovvero, in assenza di queste o per la parte eccedente, per la riduzione del debito, secondo quanto disposto dall'art. 1, comma 443, della l. 24 dicembre 2012, n. 228. A tale destinazione non è consentito derogare neanche in sede di salvaguardia degli equilibri, in quanto il novellato art. 188 TUEL prevede l'impiego di tali risorse solo con riferimento agli squilibri di parte capitale.

Si ritiene opportuno specificare che il citato articolo 188, oltre a definire le tempistiche di intervento, indica con chiarezza che talune entrate, vincolate genericamente al finanziamento di investimenti o a specifici interventi, non possono essere distolte dalla loro naturale destinazione neanche in situazioni di eccezionalità, quali quelle che si profilano in presenza di uno squilibrio finanziario o di un disavanzo di amministrazione da finanziare.

La Sezione ritiene pertanto necessaria l'adozione di provvedimenti idonei a ripristinare le condizioni di equilibrio e di corretta gestione del bilancio dell'ente.

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

L'ente ha attestato, in sede istruttoria ed anche in sede di contraddittorio, che anche per l'esercizio 2016 non sono state conteggiate le entrate derivanti dalle sanzioni pecuniarie al codice della strada ai fini della quantificazione della cassa vincolata.

Si rinvia a quanto evidenziato per il rendiconto 2015 al punto 4 - Sezione I della presente deliberazione 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.

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 genesì 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 376.998,42 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 199.400,27 euro, 91.385,35 euro erano stati impiegati per il finanziamento di spese di parte corrente e 108.014,92 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 nonché la copertura del disavanzo ordinario emerso al termine del 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, comunque 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.

A tale 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 del 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 sarebbe 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), che definisce, 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, il quale 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. Quest'ultimo, nei fatti, rappresenta 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 precedenza, 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 operare 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.

In conclusione 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 di parte capitale, una parte (pari a 376.998,42 euro) dei vincoli costituiti sul risultato di amministrazione dell'esercizio 2015. In particolare è stata applicata la quota di 121.696,43 euro di avanzo vincolato, di cui 23.086,28 euro relativi a vincoli derivanti da trasferimenti e 98.610,15 euro riferiti a vincoli generati dalla contrazione di prestiti. È stata inoltre applicata una quota del risultato di amministrazione 2015 derivante dalla quota "destinata ad investimenti", pari a 255.301,99 euro, per il finanziamento di investimenti.

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 rigorosa lettura del principio contabile e, nella 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, tuttavia, analizzando la risorsa "avanzo vincolato" dell'esercizio 2015, pur contenuta nel margine del saldo formale positivo di 3.656.756,52 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 1.499.327,13 euro di cui 130.708,37 di cassa vincolata. L'amministrazione, inoltre, aveva costituito nel 2015 un fondo crediti di dubbia e difficile esazione di 2.684.579,49 euro, evidenziando in tal modo la natura "dubbia" dell'intero saldo formale accertato. Nell'ipotesi, peraltro non remota, di cancellazione massiccia di residui attivi, la quota del risultato di amministrazione applicata sarebbe risultata di fatto inesistente.

La simulazione appena effettuata, per quanto sommaria, risulta utile per ribadire che l'impostazione del bilancio del comune improntata all'utilizzo di quote vincolate in assenza di una reale condizione di avanzo, ha introdotto elementi di incertezza e instabilità finanziaria che possono aver contribuito alla determinazione del risultato di amministrazione rilevato per l'esercizio 2015 e 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 (49.241,00 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.

ORGANISMI PARTECIPATI

1. È stato rilevato che l'ente ha provveduto alla ricapitalizzazione per perdite della società partecipata Far Maremma srl, della quale detiene il 4,35 per cento per cento del capitale sociale, per l'importo di 10.896,93 euro finanziato sull'esercizio 2016.

Tale operazione, incidendo sulla tenuta degli equilibri di bilancio, ha concorso a determinare il risultato di amministrazione nei termini sopra rappresentati (disavanzo sostanziale di amministrazione). La valutazione che ne consegue non può che essere negativa perché tali operazioni aggravano la situazione di bilancio, determinando un onere che necessita di specifica copertura.

Si richiede, pertanto, l'adozione di tempestive misure di risanamento della gestione aziendale al fine di evitare ulteriori gravi effetti sul bilancio.

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, sull'esercizio 2015 è stata rilevata la presenza di un disavanzo di amministrazione incrementato rispetto al 1 gennaio 2015 e tale da non aver garantito il ripiano della rata prevista dal piano di rientro dall'extradeficit con la contestuale emersione di disavanzo ordinario. Sempre in ordine al disavanzo di amministrazione, è stata rilevata la non corretta qualificazione dello stesso fra disavanzo ordinario ed extradeficit ancora da finanziare. Sono altresì emerse problematiche nella quantificazione della cassa vincolata.

Sull'esercizio 2016 è stata rilevata la non corretta determinazione delle quote vincolate per "vincoli derivanti da legge e da principi contabili" e destinate a investimenti, con la conseguente definizione di un disavanzo effettivo superiore a quello accertato dall'ente e ridotto, rispetto all'esercizio precedente, in misura inferiore rispetto alla quota di disavanzo che doveva essere ripianata nell'esercizio.

E' stato altresì rilevato il non corretto finanziamento del disavanzo ordinario 2015 ai sensi dell'art. 188 del TUEL.

Al contempo hanno trovato conferma le problematiche già rilevate nell'esercizio 2015 sulla corretta qualificazione del disavanzo realizzato al termine dell'esercizio (fra disavanzo ordinario ed extradeficit ancora da finanziare) e sulla corretta quantificazione della cassa vincolata.

Un altro aspetto di criticità è stato rilevato nella definizione dei rapporti con le società partecipate, con particolare riguardo ad un'operazione di ricapitalizzazione a copertura di una perdita, avvenuta nell'anno 2016.

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 1.949.099,17 euro e a 1.910.135,32 euro, l'ente dovrà provvedere al finanziamento del disavanzo di amministrazione come determinato al termine dell'esercizio 2016. Nello specifico l'ente dovrà operare con gli ordinari strumenti previsti dall'art. 188 del TUEL ovvero, in riferimento all'extradeficit, provvedere alla relativa copertura nei termini definiti nella delibera consiliare approvata ai sensi del d.m. 2 aprile 2015.

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

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

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

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.

Organismi partecipati:

In relazione alle irregolarità legate agli organismi partecipati, emerse per l'esercizio 2016, l'ente dovrà adottare tempestive misure di risanamento della gestione aziendale al fine di evitare ulteriori effetti sul bilancio.

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 Nicola Bontempo

Il presidente
f.to Cristina Zuccheretti

Depositata in segreteria il 20 dicembre 2018

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