Del. n. 311/2019/PRSP

Corte dei Conti

SEZIONE REGIONALE DI CONTROLLO PER LA TOSCANA

composta dai magistrati:

Cristina ZUCCHERETTI	presidente
Nicola BONTEMPO	consigliere
Francesco BELSANTI	consigliere
Vincenzo DEL REGNO	consigliere
Paolo BERTOZZI	primo referendario
Fabio ALPINI	referendario, relatore

nell'adunanza del 10 settembre 2019;

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

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

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

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

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

VISTO l'art. 1, commi 166 e 167, della l. 23 dicembre 2005, n. 266 (legge finanziaria 2006), che fa obbligo agli organi di revisione degli enti locali di inviare

alle Sezioni regionali di controllo della Corte dei conti apposite relazioni in ordine ai bilanci preventivi e ai rendiconti degli enti;

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

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

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

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

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

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

VISTE le disposizioni procedurali specifiche per gli enti che hanno aderito alla sperimentazione della disciplina concernente il processo di armonizzazione dei sistemi contabili di cui al D.Lgs. 118/2011 come modificato e integrato dal D.L.gs. 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 **CHIUSI (SI)** 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 che l'ente è inserito nella fase di sperimentazione prevista dall'art. 78 del d.lgs. n. 118/2011 come modificato dal d.lgs. 126/2014;

TENUTO CONTO delle osservazioni e delucidazioni che l'ente ha prodotto, con nota del 28 agosto 2019 (pervenuta alla Sezione in pari data, prot.8012), in relazione alle gravi irregolarità emerse in sede istruttoria ed esposte nella bozza di deliberazione inviata con nota n. 7871 del 20 agosto 2019;

UDITO il relatore, ref. Fabio Alpini;

CONSIDERATO

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

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

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

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

- che la Sezione, pur confermando i criteri per l'esame dei rendiconti degli enti locali di cui alla deliberazione n. 171/2014, ha integrato l'attività di controllo in considerazione della corretta applicazione dei nuovi principi contabili introdotti dal d.lgs. 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 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 **CHIUSI** (SI), come rappresentati nella relazione dell'organo di revisione, nei prospetti ad essa allegati e negli atti acquisiti nel corso dell'istruttoria, evidenziano le seguenti criticità o irregolarità gravi, che danno luogo a specifica pronuncia di accertamento.

SEZIONE I - Rendiconto 2015

RISULTATO DI AMMINISTRAZIONE

La gestione complessiva ha chiuso, dal punto di vista contabile, con un avanzo di amministrazione pari a 1.562.054,13 euro. Tuttavia, la composizione di tale avanzo e la quantificazione della quota disponibile non risultano correttamente determinate, in quanto l'ente non ha provveduto alla corretta definizione delle poste accantonate e delle poste destinate ad investimenti confluite nel risultato di amministrazione al 31 dicembre 2015.

Va premesso che con il rendiconto di gestione, a fronte di un avanzo di amministrazione formale accertato al 31 dicembre 2015 per 1.562.054,13 euro, l'ente ha provveduto alla definizione delle quote accantonate a fondo crediti di dubbia esigibilità per 934.928,26 euro, alla definizione della quota vincolata (euro 164.383,62) e alla quantificazione della parte destinata ad investimenti (per 394.645,29 euro), accertando un risultato di amministrazione effettivo (parte disponibile positiva) pari a 68.096,96 euro.

In sede istruttoria è stato rilevato che la parte destinata ad investimenti accantonata nel rendiconto dell'esercizio (pari ad euro 394.645,29), non risulta sufficientemente capiente alla ricollocazione di tutte le poste destinate ad investimenti accertate al termine dell'esercizio 2015 (pari ad euro 398.361,21). In particolare, le risorse destinate ad investimenti vincolate nel precedente rendiconto e non utilizzate nella gestione 2015 (pari ad euro 372.222,58) unitamente a quelle generate dalla gestione della competenza 2015 (pari ad euro 20.870,91) e dalla gestione residui (euro 5.267,72) non sono state adeguatamente riallocate nelle poste destinate accertate al termine dell'esercizio 2015, evidenziando di conseguenza la necessità di ulteriori accantonamenti per un importo pari ad euro 3.715,92.

La Sezione rileva, altresì, in relazione alla quantificazione del fondo crediti di dubbia esigibilità, che l'ente ha proceduto ad un accantonamento in misura inferiore rispetto a quello considerato congruo dai principi contabili.
In ordine alla definizione del fondo crediti nel risultato di amministrazione va preliminarmente evidenziato che l'ente, con la Delibera del Consiglio comunale n. 66 del 20 settembre 2017, contenente le misure correttive adottate dall'ente in relazione alle risultanze del rendiconto 2014, ha modificato la scelta originaria in merito alla modalità di determinazione del FCDE, con la conseguente rideterminazione delle componenti del risultato di amministrazione 2015 e 2016. Con tale delibera, infatti, l'ente ha provveduto alla rideterminazione del FCDE accantonato nel risultato di amministrazione, originariamente definito attraverso l'applicazione del metodo ordinario, mediante l'adozione del metodo semplificato, di cui al punto 3.3 del principio contabile.
Tale metodo, in considerazione delle agevolazioni consentite nella definizione delle quote da accantonare sul bilancio di previsione delle annualità 2015/2020, prevede la

"facoltà" di determinare il fondo nel risultato di amministrazione per un importo non inferiore alla somma tra la quota del fondo crediti dubbia esigibilità accantonata nel rendiconto dell'esercizio precedente e gli accantonamenti definiti con il bilancio di previsione, detratti gli utilizzi effettuati per la cancellazione o stralcio dei crediti.
Nella delibera sopra citata viene indicato come valore inziale del FCDE (al 31/12/2014) un importo pari ad euro 382.544,90 che, unitamente alla quota accantonata nel bilancio di previsione 2015 (euro 392.679,67) e ad un ulteriore accantonamento ad integrazione (euro 159.703,69), determinano un valore di FCDE da accantonare nel risultato di amministrazione 2015 pari ad euro 934.928,26.
Il prospetto dimostrativo, approvato dall'ente ed inserito nel corpo della delibera n. 66/2017, evidenzia una corretta applicazione della metodologia indicata nei principi contabili, ma il valore di partenza indicato (FCDE al 31 dicembre 2014 pari ad euro 382.544,90) è diverso da quello, corretto, rideterminato dalla Sezione in sede di pronuncia specifica di accertamento sul rendiconto 2014 (PRSP n.99 del 28 marzo 2017). Il valore considerato dall'Ente, definito tramite le misure correttive conseguenti alla pronuncia stessa, è stato determinato attraverso l'applicazione di una diversa (ed errata) metodologia di calcolo, rispetto a quella prevista per il metodo ordinario, adottato in origine dall'ente e su cui la Sezione si era pronunciata in sede di controllo monitoraggio.
In sede di rendiconto 2014, infatti, l'ente aveva individuato la quota da accantonare a FCDE attraverso l'applicazione del metodo ordinario. Ciò aveva condotto ad un accantonamento nel risultato di amministrazione di un importo pari ad euro 587.286,28. In sede di controllo monitoraggio sul rendiconto 2014, la Sezione aveva rilevato la non corretta determinazione dell'importo, rideterminando lo stesso in euro 596.938,15 (PRSP n. 99/2017). Tale irregolarità, unitamente ad ulteriori vincoli non riapposti nella parte destinata ad investimenti (euro 155.037,65), aveva portato ad accertare un disavanzo di amministrazione al 31/12/2014 pari ad euro 124.631,69.
In sede di approvazione delle misure correttive conseguenti alle irregolarità accertate, l'ente, nel provvedimento conseguente alla pronuncia (DCC n. 44/2017), discostandosi da quanto indicato dalla Sezione, ha rideterminato la quota FCDE applicando una metodologia di calcolo, non prevista dai principi contabili, che ha condotto ad una consistente diminuzione della quota accantonata (euro 382.544,90), determinando un risultato di amministrazione positivo pari a euro 89.761,56, in luogo del disavanzo accertato dalla Sezione.
La Sezione, nella valutazione delle misure correttive (PRSP n. 155/2017), pur non ritenendo idonee le misure adottate dall'ente in merito al FCDE, ha preso atto di quanto rideterminato, richiamando l'ente ad una attenta verifica sulla congruità del FCDE in "*considerazione delle particolari modalità utilizzate per il calcolo dello stesso nel rendiconto 2014*". La valutazione negativa espressa dalla Sezione dipendeva dal fatto che il fondo crediti era stato rideterminato con una metodologia diversa, rispetto al metodo semplificato previsto dalla normativa.
Infatti, la possibilità di utilizzare la metodologia semplificata è prevista dal principio contabile applicato concernente la contabilità finanziaria, al punto 3.3, in cui viene previsto che "*tuttavia, in considerazioni delle difficoltà di applicazione dei nuovi principi riguardanti la gestione dei residui attivi e del fondo crediti di dubbia esigibilità [...] in sede di rendiconto relativo all'esercizio 2015 e agli esercizi successivi, fino al*

2018, la quota accantonata del risultato di amministrazione può essere determinata per un importo non inferiore […]" alla somma tra la quota del fondo crediti dubbia esigibilità accantonata nel rendiconto dell'esercizio precedente e gli accantonamenti definiti con il bilancio di previsione, detratti gli utilizzi effettuati per la cancellazione o stralcio dei crediti.

L'ente invece, nel rideterminare il fondo, ha erroneamente applicato la normativa prevista, per gli enti sperimentatori, dall'art. 1, comma 7, del d.m. 2 aprile 2015, in relazione all'esercizio 2014.
Il testo della norma dispone che *"per gli enti coinvolti nella sperimentazione disciplinata dal decreto del Presidente del Consiglio dei ministri 28 dicembre 2011, il maggior disavanzo di amministrazione derivante dal riaccertamento straordinario dei residui determinato ai sensi di quanto previsto dal presente articolo può essere determinato considerando anche il maggior importo del fondo crediti di dubbia esigibilità accantonato nel risultato di amministrazione in occasione del rendiconto 2013 o del rendiconto 2014 rispetto al medesimo fondo nel risultato di amministrazione dell'esercizio precedente, per assicurare l'adeguatezza del medesimo nel rispetto del principio contabile applicato della contabilità finanziaria, al netto degli utilizzi del Fondo nel corso dell'esercizio e dell'importo del fondo crediti di dubbia esigibilità stanziato nel bilancio di previsione per il corrispondente esercizio. Tale incremento può essere operato solo una volta, con riferimento all'esercizio 2013 o con riferimento all'esercizio 2014"*.
Come chiaramente espresso dalla norma appena richiamata, essa consente agli enti in sperimentazione, che hanno effettuato il riaccertamento straordinario al 1° gennaio 2014 accertando contestualmente l'eventuale extradeficit, di incrementare il disavanzo da riaccertamento precedentemente calcolato, senza incidere in alcun modo sulle modalità da seguire per il calcolo del FCDE secondo la metodologia semplificata.

In altre parole, la disposizione in questione, come anche premesso dall'ente nella delibera in esame, riguarda l'extradeficit e, attraverso il calcolo indicato, permette di rideterminare il maggior disavanzo da riaccertamento straordinario considerando anche la maggior quota accantonata a FCDE rispetto a quella dell'esercizio precedente (al netto degli utilizzi e della quota accantonata nel bilancio di previsione). In nessun modo, quindi, essa può essere utilizzata per determinare la quota minima da considerare congrua ai fini dell'accantonamento del FCDE nel risultato di amministrazione.
L'ente, avendo utilizzato una metodologia di calcolo non prevista per la determinazione del FCDE, ha accantonato nel risultato di amministrazione una quota di FCDE non congrua rispetto a quanto richiesto dai principi contabili stessi.
La Sezione, nella deliberazione di valutazione delle misure correttive (PRSP n. 155/2017), aveva richiamato l'ente ad una verifica sulla effettiva congruità del fondo accantonato nel rendiconto 2014 proprio in relazione alle particolari modalità di calcolo adottate per la sua quantificazione.
Peraltro, tale problematica sembrava non rilevare per il rendiconto 2015, in quanto l'ente, per quell'esercizio, aveva adottato il metodo ordinario per la quantificazione della quota da accantonare al FCDE: il calcolo del fondo, quindi, teneva conto dei

residui attivi dell'ente, senza alcun collegamento con il fondo dell'esercizio precedente, come invece accade laddove venga utilizzato il metodo semplificato. Tuttavia, con la successiva delibera del Consiglio n. 66/2017, in sede di ridefinizione delle risultanze del rendiconto 2015, l'ente ha modificato la precedente decisione sul metodo di calcolo, optando per l'utilizzo del metodo semplificato. Tale metodologia, che ha come elemento di riferimento, per il calcolo, la quota accantonata nell'esercizio precedente, ha fatto riemergere la problematica sopra segnalata, e cioè l'errata determinazione del FCDE al termine dell'esercizio 2014. Infatti, nella delibera n.66/2017 l'ente considera, come dato di partenza per il calcolo del fondo, il valore del FCDE rideterminato in sede di adozione delle misure correttive sull'esercizio 2014 (euro 382.544,90) che, come già detto, era stato ottenuto attraverso una metodologia non conforme ai principi contabili. Considerando poi la quota di fondo definitivamente accantonata nel bilancio di previsione 2015 (euro 392.679,67) e l'ulteriore quota di accantonamento ad integrazione (euro 159.703,69), l'ente ha definito un FCDE da vincolare nel risultato di amministrazione 2015 pari ad euro 934.928,26.
Per quanto sopra detto, il valore corretto di FCDE al 31 dicembre 2014 da considerare per poter calcolare l'accantonamento congruo al termine dell'esercizio 2015 con il metodo semplificato non può che essere quello rideterminato dalla Sezione nella deliberazione n. 99/2017 (euro 596.938,15), e non quello rideterminato dall'ente in sede di misure correttive 2014 (euro 382.544,90).
Considerando il FCDE 2014 così come ridefinito dalla Sezione, la quota di fondo definitivamente accantonata nel bilancio di previsione 2015 (euro 392.679,67) e l'ulteriore accantonamento approvato (euro 159.703,69), la quota di FCDE da accantonare al termine dell'esercizio 2015 deve risultare almeno pari ad euro 1.149.321,51.

Nelle osservazioni e delucidazioni che l'ente ha prodotto, con nota del 28 agosto 2019 (pervenuta alla Sezione in pari data, prot. 8012), in relazione alle gravi irregolarità emerse in sede istruttoria ed esposte nella bozza di deliberazione inviata con nota n. 7871 del 20 agosto 2019, l'ente ha preso atto di quanto segnalato dalla Sezione in merito alla corretta determinazione della quota da accantonare a FCDE, in particolare che il valore corretto di FCDE al 31 dicembre 2014 da considerare per il calcolo dell'accantonamento congruo al termine dell'esercizio 2015 con il metodo semplificato è quello rideterminato dalla Sezione nella deliberazione n. 99/2017 (euro 596.938,15) e non quello determinato dall'ente in sede di misure correttive 2014 (euro 382.544,90). L'ente ha ritenuto però, conseguentemente a ciò, di non applicare più l'importo integrativo di euro 159.703,69, originariamente inserito come ulteriore accantonamento volontario e prudenziale rispetto a quanto richiesto dalla normativa (che garantiva comunque all'ente una parte disponibile positiva). Nella nota di risposta, quindi, l'ente definisce la "*quantificazione del FCDE con il metodo semplificato sic et simpliciter, senza ulteriori importi aggiuntivi*".
Pertanto, prendendo atto di quanto asserito dall'ente, considerando il FCDE 2014 così come ridefinito dalla Sezione (596.938,15 euro) e la quota di fondo definitivamente accantonata nel bilancio di previsione 2015 (euro 392.679,67) (senza l'ulteriore accantonamento inizialmente approvato), la quota di FCDE da

accantonare al termine dell'esercizio 2015 deve risultare almeno pari ad euro 989.617,82. Considerando quanto accantonato dall'ente in sede di rendiconto 2015 (euro 934.928,26), risultano da vincolare ulteriori risorse per euro 54.689,56.

Per quanto emerso nel corso dell'istruttoria, considerando la corretta valorizzazione della parte destinata ad investimenti (per euro 398.361,21) e la corretta quantificazione della quota accantonata a FCDE per un importo pari ad euro 989.617,82, si ridefinisce la quantificazione della parte disponibile del risultato di amministrazione in 9.691,48 euro, con un peggioramento rispetto a quanto approvato dall'ente (parte disponibile pari a 68.096,96 euro) per euro 58.405,48, di cui euro 54.689,56 derivanti dai mancati accantonamenti a FCDE ed euro 3.715,92 per mancati accantonamenti nella parte destinata ad investimenti.

Le considerazioni sopra esposte in merito alla corretta definizione delle componenti del saldo di amministrazione complessivo, pur in presenza di un risultato di amministrazione formale positivo al termine della gestione 2015, costituiscono una grave irregolarità contabile, in quanto l'avanzo di amministrazione e la quota disponibile risultano di fatto alimentate da risorse vincolate che risultano distolte dal loro ordinario impiego per essere destinate al finanziamento di spese di diversa natura, ovvero da risorse che dovevano essere accantonate per la tutela dei crediti di difficile esazione da considerarsi pertanto indisponibili.

Questo fenomeno comporta una distorta rappresentazione del risultato di amministrazione, che deve essere corretto ovvero compensato con apposita delibera degli organi competenti.
Tale correzione è necessaria anche per evitare le ripercussioni sugli esercizi futuri che potrebbero prodursi nel caso di eventuale utilizzo dell'avanzo libero per il finanziamento di ulteriori spese di parte corrente o nel caso di mancato finanziamento del disavanzo effettivo.

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 alla corretta definizione delle componenti del risultato di amministrazione al 31 dicembre 2015.

SEZIONE II - Rendiconto 2016

RISULTATO DI AMMINISTRAZIONE

La gestione complessiva ha chiuso, dal punto di vista contabile, con un avanzo di amministrazione pari a 1.890.999,57 euro. Tuttavia, tale avanzo non è sufficiente a ricostituire i fondi accantonati, vincolati e destinati ad investimenti complessivamente quantificati in 1.894.044,71 euro, per cui il risultato di

amministrazione effettivamente accertato al 31 dicembre 2016 è negativo per 3.045,14 euro.

Va premesso che con il rendiconto di gestione, a fronte di un avanzo di amministrazione accertato al 31 dicembre 2016 per 1.890.999,57 euro, l'ente ha provveduto alla definizione della quota accantonata a fondo crediti di dubbia esigibilità per 1.271.532,81 euro, alla quota vincolata per euro 165.715,97 e della parte destinata ad investimenti per 430.682,18 euro, accertando un risultato di amministrazione effettivo positivo (parte disponibile) pari a 23.068,61 euro.

L'istruttoria ha, tuttavia, evidenziato una diversa qualificazione del risultato dell'esercizio 2015, che si riflette anche sulla composizione del risultato 2016. Il controllo monitoraggio effettuato sul risultato di amministrazione dell'esercizio 2015 ha condotto, infatti, alla ridefinizione della quota accantonata a FCDE (passata da euro 934.928,26 ad euro 989.617,82), alla ridefinizione della parte destinata ad investimenti (passata da euro 394.645,29 ad euro 398.361,21) e, conseguentemente, ad una ridefinizione del risultato di amministrazione (parte disponibile) quantificato in 9.691,48 euro con un peggioramento di importo pari ad 58.405,48 euro rispetto a quanto approvato dall'ente (parte disponibile pari a 68.096,96 euro), di cui euro 54.689,56 derivanti dai mancati accantonamenti a FCDE, euro e per euro 3.715,92 per mancati accantonamenti nella parte destinata ad investimenti.

Con specifica istruttoria sul rendiconto 2016, la Sezione ha rilevato che entrambe le problematiche emerse sul rendiconto 2015 si sono ripercosse, in pari misura, nelle risultanze del rendiconto 2016.

Infatti, analogamente a quanto evidenziato nella sezione I inerente il rendiconto 2015, la parte destinata agli investimenti del risultato di amministrazione al 31 dicembre 2016, quantificata dall'ente in 430.682.18 euro, non presenta la capienza necessaria per la ricollocazione di tutte le poste destinate agli investimenti (sia quelle accertate nel risultato 2015 e non utilizzate, sia quelle generate dalla gestione 2016) ammontanti a complessivi 434.398,10 euro, con una sottostima pari a 3.715,92 euro.

In particolare, l'avanzo destinato ad investimenti accertato nel precedente rendiconto (rideterminato dalla Sezione) e non utilizzato nella gestione 2015 (pari ad euro 398.361,21) unitamente all'avanzo generato dalla gestione della competenza della parte destinata ad investimenti (euro 1.118,85) e da quello scaturito dalla eliminazione di residui passivi della parte in conto capitale non compensati dalla cancellazione di correlati residui attivi (euro 34.918,04), non hanno trovato adeguata ricollocazione tra le componenti destinate dell'avanzo di amministrazione. La parte destinata ad investimenti del risultato di amministrazione 2016 viene quindi complessivamente ridefinita in euro 434.398,10 (di cui euro 398.361,21 di vincoli accertati nell'esercizio precedente e non utilizzati, euro 1.118,85 originati dalla gestione di competenza 2015 ed euro 34.918,04 quale avanzo originato dalla cancellazione di residui passivi della parte investimenti non compensati dalla cancellazione dei relativi residui attivi).

La Sezione rileva, altresì, la non corretta determinazione della quota accantonata a FCDE nel risultato di amministrazione 2016.

Come già rappresentato nella Sezione I, anche per l'esercizio 2016, in relazione alla quantificazione del fondo crediti di dubbia esigibilità, l'ente è intervenuto con la delibera del Consiglio Comunale n.66/2017 per modificare l'iniziale scelta di applicare il metodo ordinario nella determinazione del fondo.
Il fondo crediti di dubbia esigibilità inizialmente accantonato nel risultato di amministrazione in sede di rendiconto 2016 (pari ad euro 1.386.570,46 e calcolato con il metodo ordinario) è stato ridefinito con l'applicazione del metodo semplificato, in euro 1.271.532,81 (FCDE al 31 dicembre 2015 pari ad euro 934.928,26, sommato della quota accantonata nel bilancio di previsione 2016 pari ad euro 304.312,82 unitamente ad un ulteriore accantonamento integrativo di euro 32.291,73). Come per l'esercizio 2015, anche nell'annualità 2016, l'applicazione della metodologia semplificata risulta corretta e coerente rispetto a quanto previsto dai principi contabile, ma permane la problematica legata alla quantificazione del fondo dell'esercizio 2015 (rappresentate nella sezione I del presente atto) che costituisce la base di partenza per il calcolo del fondo finale del 2016 e che conduce ad una diversa determinazione dello stesso.
Infatti, considerando il FCDE a consuntivo 2015 come rideterminato dalla Sezione (euro 989.617,82), la quota definitivamente accantonata nel bilancio di previsione 2016 (euro 304.312,82) e la ulteriore quota ad integrazione (euro 32.291,73), il FCDE congruo da vincolare nel risultato di amministrazione 2016 risulta pari ad euro 1.326.222,37.

Nelle osservazioni e delucidazioni che l'ente ha prodotto, con nota del 28 agosto 2019 (pervenuta alla Sezione in pari data, prot.8012), in relazione alle gravi irregolarità emerse in sede istruttoria ed esposte nella bozza di deliberazione inviata con nota n. 7871 del 20 agosto 2019, anche per l'annualità 2016, vengono evidenziate le stesse considerazioni segnalate per il 2015: l'ente prende atto di quanto segnalato dalla Sezione in merito alla corretta determinazione della quota da accantonare a FCDE ma ritiene di non applicare più l'importo integrativo di euro 32.291,73, originariamente inserito come ulteriore accantonamento volontario e prudenziale rispetto a quanto richiesto dalla normativa. La quantificazione del FCDE con il metodo semplificato avviene senza ulteriori importi aggiuntivi, e pertanto, la quota da considerarsi congrua per l'accantonamento a FCDE si ridetermina in euro 1.293.930,64 (FCDE a consuntivo 2015 come rideterminato dalla Sezione euro 989.617,82 sommato alla quota definitivamente accantonata nel bilancio di previsione 2016 euro 304.312,82) e, considerando la quota accantonata dall'ente, pari ad euro 1.271.532,81, risultano da vincolare ulteriori 22.397,83 euro.

Per quanto emerso nel corso dell'istruttoria 2016, considerando le criticità accertate sul rendiconto 2015, la corretta valorizzazione della parte destinata ad investimenti (per euro 434.398,10) e la corretta quantificazione della quota accantonata a FCDE per un importo pari ad euro 1.293.930,64, si ridefinisce la quantificazione della parte

disponibile del risultato di amministrazione, accertando un disavanzo effettivo per un importo pari 3.045,14 con un peggioramento rispetto a quanto approvato dall'ente (parte disponibile pari a 23.068,61 euro), pari ad euro 26.113,75 di cui euro 22.397,83 derivanti dai mancati accantonamenti a FCDE e per euro 3.715,92 per mancati accantonamenti nella parte destinata ad investimenti.

Come già evidenziato per il risultato 2015, quanto emerso sulla corretta definizione delle componenti del risultato di amministrazione, pur in presenza di un risultato di amministrazione formale positivo al termine della gestione 2016, costituisce una grave irregolarità contabile, in quanto l'avanzo di amministrazione e la quota disponibile (nel caso di specie negativa) risultano di fatto alimentate da risorse vincolate al finanziamento generico degli investimenti che risultano distolte dal loro ordinario impiego per essere destinate al finanziamento di spese di diversa natura, ovvero da risorse che dovevano essere accantonate per la tutela dei crediti di difficile esazione da considerarsi pertanto indisponibili.

Questo fenomeno comporta una distorta rappresentazione del risultato di amministrazione, che deve essere corretto ovvero compensato con apposita delibera degli organi competenti.
Tale correzione è necessaria anche per evitare le ripercussioni sugli esercizi futuri che potrebbero prodursi nel caso di eventuale utilizzo dell'avanzo libero per il finanziamento di ulteriori spese di parte corrente o nel caso di mancato finanziamento del disavanzo effettivo.

L'accertamento, poi, di un risultato negativo di amministrazione nei termini sopra indicati, è da considerarsi grave in quanto espressione di situazioni sottostanti contrarie ai principi di sana gestione e sostenibilità finanziaria. Sul piano generale, il risultato negativo ha, infatti, alla base la sussistenza di residui attivi inesigibili o di dubbia e incerta esigibilità, mantenuti in bilancio e per i quali i nuovi principi contabili hanno richiesto la cancellazione o l'accantonamento nell'apposito fondo, ovvero la presenza di passività potenziali o situazioni debitorie latenti per le quali la legislazione oggi vigente richiede la costituzione di accantonamenti nei fondi rischi. Il disavanzo, inoltre, può derivare dall'obbligo di mantenimento dei vincoli esistenti sulle entrate affluite al bilancio e non impegnate per le finalità cui erano vincolate o destinate.

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

La Sezione, per quanto rilevato, ritiene necessaria l'adozione di idonee misure correttive, ai fini del ripristino di una corretta gestione finanziaria. Nello specifico, l'ente dovrà provvedere alla corretta definizione del risultato di amministrazione formale al 31 dicembre 2015 e 2016 (parte disponibile) e delle sue componenti come

rideterminate dalla Sezione nonché al finanziamento del disavanzo di amministrazione con gli ordinari strumenti previsti dall'art. 188 del TUEL.

Dopo l'esame del risultato di amministrazione dell'esercizio 2015 e 2016, la Sezione ritiene opportuno richiamare alcune considerazioni in merito alla possibilità di adozione del metodo semplificato prevista dalla normativa in essere.
La possibilità è prevista, dai principi contabili, in considerazione delle difficoltà di applicazione dei nuovi principi stessi riguardanti la gestione dei residui attivi e del fondo crediti di dubbia esigibilità e l'adozione di tale facoltà deve essere effettuata tenendo in debita considerazione la situazione finanziaria dell'Ente e dell'eventuale rischio di rinviare oneri all'esercizio 2019.

Il legislatore, quindi, pur introducendo una metodologia semplificata, prende in considerazione l'eventualità che detta regola possa condurre ad una stima del fondo non completamente rispondente alle necessità di tutela dei crediti dubbi e di difficile esazione e che possa comportare un sostanziale rinvio di rischi e oneri all'esercizio 2019, anno nel quale cesseranno le agevolazioni previste, nel bilancio di previsione e nella predisposizione del rendiconto di gestione, per la definizione del fondo crediti di dubbia esigibilità.
Dal tenore letterale della disposizione, si desume che il principio contabile richieda agli enti una specifica valutazione sulla "opportunità" di operare secondo il metodo semplificato, in modo tale da evitare che l'agevolazione consentita si traduca nel rinvio di consistenti oneri agli esercizi successivi che potrebbero anche diventare insostenibili se cumulati nel tempo ed evidenziati in unica soluzione nell'esercizio di piena vigenza del principio contabile (anno 2019).
Il principio contabile non fornisce criteri specifici per operare la valutazione richiesta, ma è certamente chiaro nell'indicare l'obiettivo che deve essere perseguito nella scelta ovvero quello di evitare un rinvio significativo di oneri già presenti che, al momento dell'effettiva emersione, potrebbero compromettere la situazione finanziaria dell'ente e gli equilibri di bilancio.
Nella delibera del Consiglio Comunale n. 66/2017 di rideterminazione delle componenti del risultato di amministrazione degli esercizi 2015 e 2016 a seguito del cambiamento di metodologia utilizzato per il calcolo del FCDE da considerare congruo (dal metodo ordinario al metodo semplificato), l'ente dichiara di considerare "*opportuno adottare il metodo semplificato anziché ordinario nel conto del 2015 e 2016, in quanto tale rimodulazione consente di integrare la quota destinata ad investimenti […]*" che sarebbe risultata sottostimata a seguito di quanto accertato dal controllo monitoraggio effettuato dalla Sezione sul rendiconto 2014. L'ente ha quindi inteso utilizzare il metodo semplificato anziché quello ordinario in quanto, richiedendo un accantonamento più basso rispetto a quanto precedentemente effettuato in sede di rendiconto, avrebbe permesso di liberare risorse che sarebbero andate a colmare i vincoli mancanti nella parte destinata ad investimenti del risultato di amministrazione.

Le motivazioni indicate dall'ente nella delibera n. 66/2017 che hanno portato alla scelta del metodo semplificato non risultano in linea con quanto raccomandato dai principi contabili.
Per quanto complessivamente rappresentato, la Sezione invita l'ente ad una attenta valutazione delle scelte operate rispetto alla situazione finanziaria complessiva del bilancio al fine di evitare possibili rinvii di oneri agli esercizi in cui sarà richiesta una puntuale applicazione delle regole ordinarie previste dal principio contabile.

CONCLUSIONI

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

In particolare, per entrambe le annualità, è stata rilevata la non corretta definizione della quota destinate ad investimenti e della quota accantonata (a FCDE), con la conseguente errata definizione della quota disponibile al termine della gestione e, per l'anno 2016, con l'accertamento di un disavanzo effettivo (parte disponibile negativa).

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 alle segnalazioni sull'esercizio 2015, se queste abbiano trovato comunque soluzione nel corso della gestione successiva o se, viceversa, permangano o si riflettano sul risultato accertato al termine dello stesso 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 gli effetti delle irregolarità permangano anche al termine dell'esercizio 2016.

Per quanto esposto, la Sezione ritiene necessaria l'adozione dei provvedimenti correttivi di seguito indicati.

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

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

In relazione alla presenza di un saldo negativo della parte disponibile al termine dell'esercizio 2016 pari ad euro 3.045,14, l'ente dovrà provvedere al finanziamento del disavanzo come rideterminato al termine dell'esercizio 2016. Nello specifico, l'ente dovrà operare con gli ordinari strumenti previsti dall'art. 188 del TUEL.

In relazione alle osservazioni formulate in merito all'utilizzo del metodo semplificato ai fini dell'accantonamento del FCDE, si richiama l'ente ad un attento e continuo controllo affinché l'applicazione dell'agevolazione consentita non si traduca nel rinvio di consistenti oneri agli esercizi successivi.

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 10 settembre 2019.

Il relatore
f.to Fabio Alpini

Il presidente
f.to Cristina Zuccheretti

Depositata in segreteria il 10 settembre 2019

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