



Corte dei Conti

SEZIONE REGIONALE DI CONTROLLO PER LA TOSCANA

composta dai magistrati:

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

nell'adunanza del 27 febbraio 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. 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 SIENA (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 delle osservazioni e delucidazioni prodotte dall’ente con nota del 15 febbraio 2019, n. 12687 (pervenuta alla Sezione in pari data, prot. n. 1170), in relazione alle gravi irregolarità emerse in sede istruttoria ed esposte nella bozza di deliberazione inviata con nota del 31 gennaio 2019, n. 741;

UDITO il relatore, ref. Fabio Alpini;

CONSIDERATO

- che l’art. 1, commi 166 e 167, l. n. 266/2005, come modificato dal d.l. n. 174/2012, convertito dalla l. n. 213/2012, e le “linee guida” della Sezione delle autonomie prevedono l’adozione di “specifiche pronunce di accertamento” nel caso di mancato rispetto degli obiettivi annuali posti dal patto di stabilità interno, del

vincolo previsto in materia di indebitamento dall'art. 119, comma 6, Cost., dei principi di sostenibilità dell'indebitamento, nonché nelle ipotesi di violazione dei principi di sana gestione finanziaria e di irregolarità grave, ritenendosi tale una irregolarità che sia suscettibile di pregiudicare gli equilibri economico-finanziari degli enti;

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

DELIBERA

I rendiconti 2015 e 2016 del Comune di Siena (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

Dal rendiconto approvato dall'ente la gestione complessiva ha chiuso, dal punto di vista contabile, con un avanzo formale di amministrazione 27.121.982,32 euro e un disavanzo sostanziale di amministrazione pari a -1.576.022,52 euro. Tuttavia tale risultato formale e la composizione sua interna, non risultano correttamente determinati, in quanto l'ente non ha provveduto alla corretta definizione del fondo

pluriennale vincolato, del fondo crediti di dubbia esigibilità e delle poste accantonate, vincolate confluite nel risultato di amministrazione al 31 dicembre 2015.

A fronte infatti di un avanzo formale di amministrazione approvato dall'ente al 31 dicembre 2015 di 27.121.982,32 euro, ripartito nella parte accantonata per 10.887.022,40 euro, nella parte vincolata per 5.092.053,93 euro, nella parte destinata ad investimenti per 12.718.928,51 euro e nella parte disponibile per -1.576.022,52 euro (disavanzo di amministrazione effettivo), l'esame istruttorio del rendiconto e di tutta la documentazione inviata dall'ente alla Sezione ha restituito, invece, un risultato di amministrazione 2015 di 26.148.458,87 euro, composto da una parte accantonata di 17.141.915,67 euro, da una parte vincolata di 15.861.117,32 euro, di una parte destinata ad investimenti di 12.718.928,51 euro e di una parte disponibile di -19.573.502,63 euro (disavanzo di amministrazione effettivo).

Per una puntuale valutazione delle irregolarità contabili riscontrate occorre, tuttavia, evidenziare che la situazione di disavanzo sostanziale era già emersa in occasione dei precedenti controlli di monitoraggio, dal 2009 in poi, e anche la stessa Ragioneria generale dello Stato, nell'indagine ispettiva del 23 aprile 2013, evidenziava che, sebbene il risultato di amministrazione del Comune di Siena risultasse formalmente positivo nei vari esercizi finanziari, questo non era stato in grado di assicurare la necessaria copertura finanziaria delle componenti vincolate, comportando pertanto il reiterarsi di disavanzi di amministrazione sostanziali.

Come per i precedenti esercizi finanziari, anche il risultato di amministrazione 2014, ultimo esercizio contabile prima dell'avvio del processo di armonizzazione dei sistemi contabili (d.lgs. n. 118/2011, così come integrato dal d.lgs. n. 126/2014), non aveva assicurato la copertura finanziaria di tutte le sue componenti vincolate, riportando infatti un disavanzo sostanzialmente negativo di 4.080.607,16 euro.

In attuazione della prima fase del richiamato processo di armonizzazione l'ente, con atto GC 227/2015, aveva effettuato l'operazione straordinaria di riaccertamento dei residui iscritti in bilancio alla data del 31 dicembre 2014, con la conseguente rideterminazione di un risultato di amministrazione al 1 gennaio 2015 e l'emersione di un disavanzo di amministrazione effettivo pari a 5.845.862,32 euro.

Tenuto conto del disavanzo sostanziale determinato al 31 dicembre 2014 l'ente, con atto consiliare n. 149/2015, aveva definito il maggior disavanzo scaturito dal riaccertamento straordinario dei residui per l'importo di -1.764.955,18 euro, prevedendone il suo ripiano in anni trenta, con rate costanti annuali di 58.831,84 euro, secondo la facoltà messa a disposizione degli enti dal decreto ministeriale del 2 aprile 2015.

Il controllo monitoraggio effettuato dalla Sezione sul risultato di amministrazione dell'esercizio 2014 e sulle operazioni di riaccertamento straordinario dei residui aveva invece condotto ad una diversa definizione di un risultato formale di amministrazione al 1 gennaio 2015, rispettivamente pari a 8.616.306,84 euro e di una quota disponibile negativa pari a 14.092.761,88 euro.

Del disavanzo complessivamente accertato una quota pari a 4.080.607,16 euro è stata qualificata come disavanzo ordinario e una quota pari a 10.012.154,72 euro è stata definita come “maggiore disavanzo derivante dal riaccertamento”. Tale diversa quantificazione del maggior disavanzo da riaccertamento straordinario è stata determinata dalla quota di Fondo crediti di dubbia esigibilità non accantonato dall’ente (8.247.199,86 euro) e dall’importo di 0,30 centesimi di euro erroneamente non riportati nel prospetto “All. B1)” allegato alla richiamata delibera CC 227/2015.

L’ente, quali misure correttive a quanto riscontrato dalla Sezione, aveva provveduto, alla rideterminazione del risultato di amministrazione riaccertato al 1 gennaio 2015, quantificando l’accantonamento al fondo crediti di dubbia esigibilità in 14.059.199,86 euro, la parte accantonata in complessivi 15.568.179,72 euro e la parte libera da vincoli di spesa in – 14.092.761,88 euro (delibera GC del 13 aprile 2017, n. 135). Oltre a ciò l’ente, tenuto conto della situazione di disavanzo sostanziale già esistente al 31 dicembre 2014 pari a 4.080.607,16 euro aveva provveduto alla determinazione del maggior disavanzo (c.d. extradeficit) in complessivi 10.012.154,72 euro. Per quanto riguarda invece i criteri e le modalità di finanziamento del suddetto extradeficit l’ente aveva ritenuto di mantenere invariata la decisione assunta con l’atto consiliare n. 149/2015 (ove prevedeva il finanziamento della quota di extradeficit di 1.764.955,18 euro con le modalità previste dal d.m. 2 aprile 2015, e precisamente in 30 rate costanti annuali di 58.831,84 euro), provvedendo all’integrazione del ripiano del maggior disavanzo di 8.247.199,86 euro mediante la rateizzazione trentennale costante, da estinguersi entro l’esercizio 2044, fatto salvo il minor termine secondo le modalità previste dal d.m. 2 aprile 2015 (delibera consiliare del 27 aprile 2017, n. 125). La nuova rata annuale di ripiano trentennale veniva dunque a rideterminarsi in complessivi 333.738,49 euro, di cui per 58.831,84 euro secondo le modalità individuate con delibera CC 149/2015 e per 274.906,65 euro con delibera CC 125/2017).

In merito alle annualità di ripiano applicate ai bilanci successivi l’ente aveva attestato di non aver dato specifica copertura finanziaria per il ripiano delle annualità 2015 e 2016 del piano trentennale rideterminato, pari a 333.738,49 euro ciascuna, poiché, come dallo stesso ente attestato, queste trovavano già ampia copertura nelle risultanze del rendiconto 2016.

Per quanto riguardava invece il fondo crediti di dubbia esigibilità, l’ente aveva dichiarato di aver effettuato accantonamenti aggiuntivi negli esercizi 2015 e 2016 e di non aver utilizzato tale fondo a tutto l’esercizio 2016, cosicché l’importo del FCDE raggiunto, al 31/12/2016, di valore pari a 21.104.199,54 euro, risultava eccedente di oltre 1 milione di euro il valore minimo richiesto dalla normativa vigente per la copertura del 100 per cento del rischio crediti, fondo determinato utilizzando il metodo ordinario della media semplice in complessivi 20.021.844,65 euro.

Sempre in merito a quest’ultimo aspetto del FCDE lo stesso ente riteneva altresì che, rispetto al livello minimo da considerare congruo, l’importo accantonato risultava idoneo a coprire anche le quote di ripiano aggiuntive di 274.906,65 euro da prevedersi per ciascuno degli esercizi 2017, 2018 e 2019, mentre dall’esercizio 2020 e fino al totale recupero dell’extradeficit restante, prevedeva una quota di ripiano annuale di 333.738,49 euro finanziata con risorse di bilancio.

La Sezione, di contro, per quanto complessivamente attestato dall'ente aveva evidenziato che la valutazione dell'effettivo finanziamento delle quote di extradeficit 2015 e 2016 fosse da considerare necessariamente legata alla correttezza dei dati accertati con i relativi rendiconti degli esercizi 2015 e 2016, e soprattutto alla corretta valutazione del fondo crediti di dubbia esigibilità quantificata per i due esercizi.

Infatti, solo a seguito della positiva valutazione dei FCDE e della conferma, mediante il loro controllo, dei risultati accertati poteva essere valutata l'effettiva entità del riassorbimento, nell'esercizio 2015, dell'extradeficit e del disavanzo sostanziale 2014. Tale considerazione della Sezione veniva, altresì, avvalorata da una prima analisi dei dati di rendiconto degli esercizi successivi a quello di controllo monitoraggio forniti dall'ente nella relazione delle misure consequenziali adottate, dove appunto compariva una riduzione del disavanzo complessivo tra il 2014 e il 2015 ma anche l'insorgenza di nuovo disavanzo nell'esercizio 2016 pari a 6.216.123,74 euro.

La Sezione aveva quindi allertato l'ente sulle valutazioni operate in merito alla riduzione del disavanzo sostanziale di amministrazione, ordinario e straordinario, affinché queste non pregiudicassero l'effettiva congruità del FCDE (nel pieno rispetto del relativo principio contabile), nonché la tenuta degli equilibri di bilancio, evitando quindi una eventuale insorgenza di un nuovo disavanzo di amministrazione per il quale non sarebbe più stato possibile beneficiare delle modalità di ripiano, eccezionalmente previste per la fase del riaccertamento straordinario, dal d.m. 2 aprile 2015.

All'attualità del controllo, dall'esame istruttorio condotto sul rendiconto 2015 e, in particolare sull'applicazione dei nuovi istituti previsti dal d.lgs. 118/2011, è stata rilevata, la non corretta determinazione del fondo pluriennale vincolato e del fondo crediti di dubbia esigibilità.

In merito alla quantificazione del fondo pluriennale vincolato l'istruttoria ha evidenziato che la quantificazione effettuata dall'ente nel quadro riepilogativo della spesa e per la determinazione del risultato di amministrazione non risulta corretta. Nella documentazione istruttoria l'ente indica chiaramente che a fronte di un complessivo valore FPV determinato in sede di riaccertamento straordinario dei residui (pari a 21.267.035,24 euro) sono state imputate nell'esercizio 2015 spese coperte dal fondo per 20.293.511,79 euro e la quota di 973.523,45 euro (relativa al finanziamento di spese in conto capitale), è stata rinviata all'esercizio successivo. A ciò si aggiungono spese sorte nell'esercizio 2015 anch'esse rinviate al 2016 e/o ai successivi esercizi per l'importo di 4.549.966,07 euro. Ne consegue quindi una determinazione complessiva del Fondo pluriennale vincolato al 31 dicembre 2015 pari a 5.523.489,52 euro anziché di 4.549.966,07 euro come quantificato dall'ente in sede di rendiconto.

La somma di 973.523,45 euro, in sede di rendiconto, non è quindi confluita nel FPV finale 2015 di parte capitale, generando un risultato di amministrazione più elevato

rispetto a quello corretto. In tal modo, oltre ad una non corretta determinazione del risultato di amministrazione formale 2015 non è stata garantita la necessaria copertura finanziaria degli impegni 2015 relativi alla parte in conto capitale, da reimputare all'esercizio 2016 e/o successivi.

In sede di ulteriori chiarimenti istruttori di cui alla nota del 18 gennaio 2019, prot. n. 5087 (pervenuta in pari data alla Sezione - prot. n. 395), l'ente ha confermato quanto riscontrato dalla Sezione. In particolare l'ente afferma *“nella chiusura dell'esercizio 2016 si è reso conto che la somma di euro 973.523,45 di parte capitale costituente, in sede di riaccertamento straordinario all'1.1.2015 la quota del fondo pluriennale vincolato accantonata in entrata utilizzata nel 2016 (rigo 11 allegato 5/1 al riaccertamento straordinario), non era stata ricompresa nell'FPV di parte capitale determinato a chiusura dell'esercizio 2015. Analogamente, nelle previsioni definitive dell'esercizio 2016, tale somma non è stata dall'Ente ricompresa nell'FPV di entrata all'1.1.2016. Gli impegni di spesa corrispondenti a tale importo ed a suo tempo reimputati all'esercizio 2016 (in sede di riaccertamento straordinario), sono stati invece correttamente riportati all'interno del titolo II di spesa nella competenza dell'esercizio 2016 per euro 973.523,45; tali impegni hanno così implicitamente trovato copertura, ai fini della determinazione del risultato di amministrazione al 31.12.2016, nel complesso delle entrate in conto capitale dell'esercizio 2016, determinando in tal modo alla fine dell'esercizio stesso “l'automatico” ripristino del corretto livello dell'FPV all'interno del risultato esposto nel prospetto 5/2 del rendiconto di gestione 2016 [...]. In altre parole, se il risultato di amministrazione del Comune è stato “sovrastimato” al termine del 2015 [...], è stato parimenti “sottostimato” per lo stesso importo nel suo determinarsi nella gestione 2016, ritornando in tal modo alla sua dimensione corretta al 31.12.2016.”*

In merito alla ricostruzione delle movimentazioni del fondo pluriennale vincolato negli esercizi 2015 e 2016, la Sezione ritiene opportuno precisare che i dati utilizzati per tale dimostrazione sono stati forniti in sede istruttoria dall'ente poiché non è stato possibile reperirli dagli allegati ufficiali ai rendiconti, in quanto i dati ivi presenti non erano corretti. In particolare, la contabilità ufficiale dell'ente, nel prospetto riepilogativo delle spese, dà evidenza di un FPV finale in uscita di 973.523,45 euro, senza rappresentare alcuna nuova quota di fondo scaturita dalla competenza, diversamente da quanto dichiarato dall'ente.

Nel prospetto dimostrativo del risultato di amministrazione 2015 viene, invece, evidenziato un fondo pluriennale vincolato in uscita di 4.549.966,07 euro, dato che non trova alcun riscontro nella contabilità dell'ente. Il valore finale dichiarato corretto dall'ente di 5.523.489,52 euro, risulta composto dalla somma delle due componenti sopra evidenziate (quota rimanente di FPV da riaccertamento straordinario pari a 973.523,45 euro e quota di fondo scaturita dalla competenza 2015 pari a 4.549.966,07 euro). La Sezione, seppur la contabilità ufficiale dell'ente dia evidenza di un FPV diversamente valorizzato, ha effettuato l'analisi complessiva della dimostrazione della movimentazione del FPV, nel biennio considerato, prendendo a riferimento i dati e le dimostrazioni fornite dall'ente in sede istruttoria, in quanto i rendiconti, come dichiarato dallo stesso ente, evidenziavano dati non coerenti alla definizione finale corretta del FPV.

Nelle memorie di contraddittorio del 15 febbraio 2019, l'ente ha rappresentato che ha dovuto forzatamente affrontare, insieme all'armonizzazione, criticità

informatiche non indifferenti con il complesso passaggio ad una nuova piattaforma software in grado di gestire i nuovi adempimenti contabili, unitamente all'espletamento delle necessarie attività formative degli operai interni sulle molteplici funzionalità. Le difficoltà riscontrate hanno quindi, secondo l'ente, inciso fortemente sull'operazione di riaccertamento straordinario dei residui al 1 gennaio 2015 e sulla successiva gestione del bilancio. In merito all'irregolarità riscontrata sull'errata quantificazione del fondo pluriennale vincolato e, conseguentemente, sulla determinazione del risultato formale di amministrazione 2015, l'ente ha confermato quanto emerso nel corso dell'istruttoria.

La Sezione, conferma, quindi, l'errata quantificazione del fondo pluriennale vincolato e, conseguentemente, la non corretta determinazione del risultato formale di amministrazione al 31 dicembre 2015, che rispetto a quanto definito dall'ente in 27.121.982,32 euro viene a rideterminarsi in 26.148.458,87 euro.

Per quanto riguarda, invece, la quantificazione del fondo crediti di dubbia esigibilità la Sezione rileva che l'ente non ha provveduto ad effettuare la corretta determinazione dell'accantonamento perché ha mantenuto la stessa errata formulazione usata in sede di prima determinazione al 1 gennaio 2015 (non corretta determinazione della capacità media di riscossione nel quinquennio precedente così come invece prevista dal principio contabile). Ciò quindi ha comportato un accantonamento al fondo crediti di dubbia esigibilità inferiore rispetto all'importo che per i nuovi principi contabili è da considerare congruo.

Con i dati corretti forniti dall'ente in sede istruttoria e applicando il metodo di calcolo dallo stesso ente prescelto (metodo ordinario della media semplice), è emerso una quantificazione del fondo crediti di dubbia esigibilità al 31 dicembre 2015 pari a 15.626.893,27 euro, rispetto a quanto accantonato dall'ente pari a 9.372.000,00 euro, rilevando quindi un minore accantonamento rispetto all'importo "minimo" che per i nuovi principi contabili è da considerarsi congruo di 6.254.893,27 euro.

L'ente, anche per quanto concerne l'irregolarità riscontrata dalla Sezione sulla quantificazione del Fondo crediti di dubbia esigibilità al 31 dicembre 2015, nelle sopra richiamate memorie di contraddittorio, ha confermato quanto emerso nel corso dell'istruttoria.

Con gli ulteriori elementi acquisiti dai chiarimenti istruttori è stata, inoltre, rilevata la non corretta determinazione delle poste vincolate da leggi e principi contabili, nonché delle poste vincolate da trasferimenti nel risultato di amministrazione al 31 dicembre 2015.

Per quanto riguarda le poste vincolate da leggi e principi contabili, va premesso che l'ente, in sede di rendiconto 2014, riporta in tale qualificazione di vincolo le risorse da mantenere accantonate nel risultato di amministrazione che con la determinazione del risultato riaccertato al 1 gennaio 2015 aveva indicato nella tipologia "altri accantonamenti" e specificatamente riguardanti il così detto "vincolo netto per economia su rinegoziazione BOC – al netto dei proventi delle alienazioni finalizzate

al finanziamento dell'estinzione anticipata mutui" nell'ammontare pari a 6.983.515,99 euro.

Tali risorse vincolate fanno riferimento al risparmio della quota capitale conseguita dal 2012 al 2014 per effetto dell'operazione di rimodulazione del portafoglio BOC dell'ente del valore complessivo di 33.308.600,00 euro (delibera del Commissario Straordinario del 5 settembre 2012, n. 139, assunta con i poteri del Consiglio comunale), di cui l'ente, in osservanza di quanto già enunciato dalla Sezione con deliberazione n. 227/2014/PRSP e del parere espresso con deliberazione n. 27/2011/PAR, ha l'obbligo di assicurare il suo effettivo impiego per le finalità fissate dal principio costituzionale sancito dall'art. 119 della Costituzione e disciplinato dall'art. 30, comma 15, della legge 27 dicembre 2002, n. 289.

L'originaria emissione obbligazionaria, avvenuta fra il 2003 e il 2010, era correlata all'ottenimento della concessione di un contributo decennale in conto rata da parte della Fondazione MPS, regolarmente avvenuta fino al 2012, quando appunto, tali contribuzioni, per le vicende direttamente riguardanti la richiamata Fondazione MPS, sono state interrotte. In tale nuovo contesto l'ente aveva provveduto alla ridefinizione delle scadenze di tali prestiti obbligazionari precedentemente assistiti da contribuzioni della Fondazione ottenendo un risparmio in termini di restituzione della quota capitale.

Quest'ultima operazione, secondo l'interpretazione dell'ente, avrebbe garantito un risparmio, ottenuto proprio dal minor rimborso della quota capitale, nei primi anni di ammortamento dei BOC, economia che tuttavia, come osservato da questa Sezione, anche con precedente parere espresso sull'argomento (deliberazione n. 27/2011/PAR), doveva essere sottoposta a nuovo vincolo di spesa in conto investimenti.

L'ente, quindi, aveva proceduto, nel corso degli anni, ad apporre il relativo vincolo a spesa di investimento sulle somme derivanti dalla rinegoziazione del 2012, per un totale stimato al termine dell'esercizio in 13.142.509,93 euro, di cui residuava, al 1 gennaio 2015, la somma di 6.983.515,99 euro. Al contempo con delibera del Consiglio comunale n. 126/2013, l'ente aveva posto in essere una nuova operazione straordinaria indicata come *“sostanzialmente contraria alla precedente (quella che aveva originato il vincolo), consistente nell'estinzione anticipata di debito, da ottenere con la realizzazione di proventi di alienazioni patrimoniali. Tale manovra avrebbe avuto, come implicazione doppiamente virtuosa, quella di abbattere in maniera sensibile il consistente stock di debito esistente e di ridurre il carico delle rate prestiti sui bilanci degli esercizi successivi”*.

L'operazione suddetta prevedeva quindi una programmazione di estinzione anticipata parziale dello stock di debito (da espletarsi entro il 30 ottobre 2015 e relativa a 30 prestiti obbligazionari rinegoziati con atto del Commissario straordinario n. 139/2012), la cui fonte di finanziamento era costituita da proventi da alienazioni patrimoniali disponibili, accertati dall'esercizio 2013, ed effettivamente destinati all'estinzione nella misura però di quanto effettivamente incassato in tempo utile per il pagamento stesso.

In sede di salvaguardia degli equilibri 2014, il Consiglio comunale ha esteso la validità del piano di estinzione anticipata al 31 ottobre 2016 e con altro atto CC 44/2015, fermo restando l'importo da estinguere, è stata sostituita parte dell'estinzione dei BOC con alcuni mutui, in quanto l'ente ha ritenuto tale soluzione più conveniente, in conseguenza del ribasso dei tassi di interesse di mercato.

Come risultante negli atti di rendiconto, al 31 dicembre 2015 i proventi da alienazioni patrimoniali realizzati ammontano complessivamente a 8.321.763,86 euro.

In sede di riaccertamento straordinario al 1 gennaio 2015, considerando le risultanze dell'operazione in esame alla stessa data, l'ente ha provveduto ad apporre un vincolo nel risultato di amministrazione pari a 6.983.515,99 euro. Tale determinazione è avvenuta come differenziale fra le economie complessivamente realizzate al 1 gennaio 2015 (11.721.229,82 euro) e le alienazioni complessivamente realizzate alla stessa data (4.737.713,83 euro).

In sede rendiconto 2015, l'ente ha ridotto il suddetto vincolo accertato al 1 gennaio 2015 da 6.983.515,99 euro a 4.820.746,07 euro. La determinazione del vincolo al termine dell'esercizio 2015 è stata effettuata, come in passato, calcolando il differenziale tra l'importo delle economie complessivamente realizzate nel periodo 2012-2015 (pari a 13.142.509,93 euro) e le alienazioni complessivamente realizzate ed incassate fino all'esercizio 2015 (pari a 8.321.763,86 euro).

L'ente, nel rendiconto 2015, come anche negli esercizi precedenti, ha ridefinito il vincolo relativo alle economie realizzate a seguito della rinegoziazione dei BOC in funzione delle alienazioni realizzate e finalizzate alle estinzioni anticipate. Tale rimodulazione del vincolo è stata effettuata nella convinzione che le economie suddette, originariamente destinate ad investimento o, in subordine, all'estinzione anticipata, potessero avere un diverso utilizzo nel momento in cui l'estinzione anticipata veniva realizzata attraverso i proventi derivanti da alienazioni.

Al riguardo la Sezione rileva che l'operazione in oggetto (cioè lo svincolo delle economie in funzione delle alienazioni realizzate per l'estinzione anticipata), che di fatto destinava gli avanzi derivanti dalle economie di mutuo al finanziamento del disavanzo, risultava ammissibile nella misura in cui la normativa allora vigente non vietava la destinazione di entrate genericamente destinate ad investimenti al finanziamento di disavanzi di amministrazione ordinari e di parte corrente.

Con la modifica dell'art. 188 del Tuel, avvenuta a seguito dell'entrata in vigore del d.lgs. n. 118/2011, tutte le entrate di parte capitale possono essere destinate al finanziamento dei disavanzi solo se essi siano generati da squilibri di parte capitale. Pertanto, la compensazione operata dall'ente sull'esercizio 2015, che di fatto ha comportato l'utilizzo di risorse da economie BOC-Mutui per la riduzione del disavanzo di amministrazione, non risulta ammissibile poiché la quota di disavanzo che viene ridotto, nel caso di specie, ha carattere esclusivamente ordinario e, per quanto emerso dagli atti, non derivante dagli squilibri di parte capitale.

Va peraltro evidenziato che, l'economia di 1.421.280,11 euro, inclusa nell'importo stimato di 13.142.509,93 euro, che secondo la programmazione dell'ente doveva

essere realizzata nell'esercizio 2015, non richiede una specifica destinazione, in considerazione del fatto che il d.l.78/2015, art. 78, comma 2 e ss.mm., ha previsto che *“per gli anni 2015, 2016 e 2017 le risorse derivanti dalle operazioni di rinegoziazioni di mutui, nonché dal riacquisto dei titoli obbligazionari emessi possono essere utilizzati dagli enti territoriali senza vincoli di destinazione”*.

Per quanto appena complessivamente espresso il suddetto vincolo da garantire al termine dell'esercizio 2015 deve risultare pari a 6.983.515,99 euro.

Nell'avviso di pronuncia trasmesso all'ente veniva inoltre segnalato che, secondo le evidenze dell'istruttoria, una parte delle alienazioni che l'ente aveva dichiarato essere state realizzate nell'anno 2015, pari a 2.923.235,82 euro, erano state effettivamente realizzate a marzo 2016, e pertanto non potevano essere considerate nel complesso dei proventi da alienazioni che l'ente valutava ai fini della determinazione del vincolo da BOC al termine dell'esercizio 2015.

A riguardo, va evidenziato che nella ricostruzione del risultato di amministrazione operata dalla Sezione nell'avviso di pronuncia, detto importo, che non rileva comunque ai fini della rideterminazione del vincolo derivante dalle economie dei BOC, non era stato conteggiato né nei vincoli, né nella quota destinata a investimenti, proprio sul presupposto che dette alienazioni sembravano essere state realizzate nel corso del 2016.

Nella nota inviata ai fini del contraddittorio, l'ente precisa che tale quota di alienazioni era stata effettivamente realizzata nel 2015 per 2.923.235,82 euro ed incassata nello stesso esercizio per 2.877.501,28 euro, mentre l'estinzione anticipata del debito per lo stesso importo di 2.923.235,82 euro era stata eseguita nel marzo del 2016. L'ente specifica, in particolare, che l'estinzione anticipata dei mutui è avvenuta, di fatto, utilizzando i proventi di dette alienazioni.

Secondo la dichiarazione resa, da ultimo, dall'ente, che modifica in modo sostanziale quanto precedentemente dedotto in sede istruttoria, ciò avrebbe comportato la necessità di vincolare sul risultato di amministrazione dell'esercizio 2015 l'ulteriore importo di 2.923.235,82 euro, poiché dette alienazioni, realizzate nel 2015 e non utilizzate nel medesimo esercizio, dovevano confluire nel risultato di amministrazione ed essere impiegate nell'esercizio 2016 attraverso l'applicazione dell'avanzo di amministrazione. Poiché detto vincolo non risulta, di fatto, apposto tra i vincoli o le quote destinate al termine dell'esercizio 2015, per la corretta rappresentazione dei dati di rendiconto esso avrebbe dovuto essere inserito nel risultato di amministrazione 2015. Il suddetto vincolo, poi, poteva non essere riapposto sul risultato 2016 qualora le estinzioni anticipate siano state effettivamente finanziate da risorse libere di parte corrente dell'esercizio 2016.

Proseguendo nella disamina dei dati istruttori comunicati dall'ente risulta che è stata applicata a bilancio la prima rata di ripiano del maggior disavanzo scaturito dal riaccertamento straordinario dei residui al 1 gennaio 2015 (c.d. extradeficit) per l'importo di 58.831,84 euro e una quota di avanzo di amministrazione determinato al 1 gennaio 2015 (fondi vincolati/destinati ad investimenti) per 1.609.235,61 euro, di cui 1.451.862,60 euro relativi alla posta vincolata “vincolo netto per economia su rinegoziazione BOC – al netto dei proventi delle alienazioni finalizzate al

finanziamento dell'estinzione anticipata mutui" e per 157.373,01 euro relativi all'intera somma destinata agli investimenti.

Secondo quanto attestato dall'ente, la somma di 1.451.862,60 euro è stata applicata a bilancio per offrire finanziamento al disavanzo tecnico generato nell'annualità 2015 dalla reimputazione dei residui passivi non coperti dalle entrate reimputate e dal fondo pluriennale vincolato stanziato in entrata, secondo le disposizioni contenute dall'art. 3, comma 13 del d.lgs. n. 118/2011, le quali prevedono che il finanziamento della differenza non coperta dal fondo e dalle entrate possa avvenire con risorse dell'esercizio oppure che la stessa differenza possa costituire un disavanzo tecnico da coprirsi, nei bilanci degli esercizi successivi, con i residui attivi reimputati a tali esercizi eccedenti rispetto alla somma dei residui passivi reimputati e del fondo pluriennale vincolato di entrata. La stessa disposizione ammette inoltre che gli esercizi per i quali si è determinato il disavanzo tecnico possono essere approvati in disavanzo di competenza, per un importo non superiore al corrispondente disavanzo tecnico.

Tenuto conto però di quanto riportato dall'ente nel modello ministeriale 5/1 allegato al riaccertamento straordinario dei residui al 1 gennaio 2015, concernente le modalità con cui erano previste le reimputazioni dei residui attivi e passivi negli esercizi 2015 e successivi, il disavanzo tecnico generato nell'annualità 2015 risulta riferito a spese correnti reimpegnate in misura eccedente rispetto al FPV di entrata e alle entrate riaccertate. Conseguentemente, il finanziamento di detto disavanzo, anche se di natura tecnica, non poteva essere garantito dall'impiego di quote vincolate derivanti da risorse destinate ad investimenti, anche ammettendo che le stesse non avessero una destinazione a più specifica tipologia di spesa.

Per quanto riguarda il vincolo relativo alle economie realizzate con la rinegoziazione dei BOC intervenuta nell'anno 2012 l'ente, nelle memorie di contraddittorio, ha osservato che *"[...] il nuovo ordinamento contabile armonizzato ha reso difficoltosa la rappresentazione di tale fattispecie, che non è espressamente disciplinata dai principi ma è stata nel tempo gestita dall'Ente attenendosi alle interpretazioni più rigorose sull'utilizzo del debito emanate dalla Corte dei Conti. L'ente non è sicuramente riuscito ad esprimere con completezza i relativi eventi contabili; seguendo l'interpretazione prospettata dal preavviso, infatti, le incise azioni compiute dall'Amministrazione Comunale di Siena nel 2015-2016 per il progressivo ma incisivo recupero di tale importante componente del disavanzo sostanziale verrebbero vanificate [...] e che detta posta debba più appropriatamente trovare allocazione all'interno della componente "ACCANTONATA" del risultato di amministrazione [...] e che pertanto, considerare tale posta accantonata anziché vincolata consentirebbe, a fronte del rimborso di maggiori oneri dovuti alla rinegoziazione dei BOC, di poter ridurre a rendiconto l'accantonamento per un importo pari alla quota rimborsata (modalità ritenuta idonea dalla Sezione delle Autonomie per il rimborso di una fattispecie che presenta delle significative analogie, ossia le "anticipazioni di liquidità" ai sensi del D.L. 35/2013) [...]"*.

Nel proseguo della memoria dell'ente, viene fornita una ulteriore rappresentazione dei fatti contabili riguardanti la corretta quantificazione della suddetta quota vincolata e, in particolare, si afferma che, rispetto a quanto riscontrato dalla Sezione in merito alle alienazioni (pari a 2.923.235,82 euro) che l'ente in sede istruttoria

aveva indicato come realizzate a marzo 2016, tale quota di alienazioni sarebbe, invece, stata realizzata nel 2015, con un introito pari a 2.877.501,28 euro. Sempre secondo quanto riportato in contraddittorio dall'ente, la correlata estinzione anticipata del debito sarebbe avvenuta nel marzo del 2016 per l'importo complessivo di 2.923.235,82 euro, utilizzando quindi i proventi di dette alienazioni incassati nel 2015 integrati degli ulteriori modesti incassi di alienazioni in conto residui intervenuti nella prima parte dell'esercizio 2016.

In merito, invece, alla facoltà concessa dall'art. 78, comma 2 del D.L. 78/2015 e ss.mm., che consentiva nel 2015 ed in esercizi successivi l'utilizzo senza vincoli di destinazione delle economie da rinegoziazione mutui, l'ente attesta che *"[...] ha interpretato, a suo tempo, tale nuova facoltà in senso fortemente restrittivo e cioè come riferita alle sole rinegoziazioni di debito eseguite dal 2015 in poi. L'ente non ha pertanto utilizzato la propria economia sui BOC di 1.421.280,11 euro relativa al 2015 per finanziare spese correnti o in conto capitale ma l'ha considerata (e cioè, si ribadisce, appare quanto mai prudentiale) secondo quanto più volte negli anni precedenti evidenziato: ossia come un risparmio da vincolare (rectius, dal 2015, accantonare) e da recuperare mediante delle effettive estinzioni di debito, sia anticipate che ordinarie."*

La Sezione, tuttavia, non ritiene condivisibile quanto avanzato dall'ente circa la considerazione della riallocazione delle economie registrate dall'operazione di rinegoziazione dei BOC nella parte accantonata del risultato di amministrazione.

Infatti, la classificazione delle poste nel rendiconto deve seguire le indicazioni del principio contabile, e non essere funzionale alle scelte utilitaristiche dell'ente. Per avanzi come quello in considerazione, il principio prevede la classificazione tra le poste destinate ad investimenti se non, addirittura, in un'ottica più stringente, nelle poste vincolate.

D'altra parte, l'utilizzo prospettato dall'ente, e cioè quello di ridurre a rendiconto l'accantonamento per un importo pari alla quota rimborsata, non è ammissibile, in quanto si risolverebbe in un finanziamento di spese di parte corrente con risorse di natura straordinaria, che al contrario devono essere destinate alla realizzazione di investimenti, ovvero vincolate ad interventi di riduzione anticipata del debito.

Anche le osservazioni dell'ente in merito alla quota di avanzo, pari a 1.421.280,11 euro, derivante dalle economie da rinegoziazione dei BOC realizzate nell'esercizio 2015, non possono essere accolte.

Tali economie, infatti, non sono state considerate dalla Sezione ai fini della rideterminazione dei vincoli, per le ragioni sopra esposte. Tale importo, quindi, in nessun caso può essere portato in detrazione dal vincolo di 6.983.595,99 euro da iscriverne nel risultato di amministrazione 2015.

Se dovesse essere seguita la prospettazione dell'ente, l'importo in questione dovrebbe addirittura essere aggiunto alle somme da vincolare al 31 dicembre 2015.

Per le motivazioni in esito al controllo istruttorio e al contraddittorio cartolare esperito, si deve ritenere non corretta l'impostazione del bilancio seguita dall'ente.

L'importo del vincolo derivante dai risparmi ottenuti dalla rinegoziazione dei BOC, a rendiconto 2015, anche per le ragioni appena espresse, si conferma in 6.983.515,99

euro, che devono rimanere correttamente allocate nella parte vincolata del risultato di amministrazione.

Per quanto riguarda invece la somma applicata con vincolo di destinazione agli investimenti, come dichiarato dall'ente, questa è stata interamente impiegata per complessivi 157.373,01 euro e ciò è stato considerato nella quantificazione delle somme destinate ad investimenti del risultato di amministrazione al 31 dicembre 2015.

Per quanto riguarda la posta derivante da trasferimenti è emerso invece che l'ente ha vincolato solo la quota di 271.307,86 euro, a fronte invece di un importo da vincolare risultante dal controllo istruttorio e dagli ulteriori dati forniti in sede di contraddittorio, pari a 8.877.601,33 euro, scaturito per 5.904.925,35 euro dalla gestione competenza e 2.972.675,98 euro dalla gestione dei residui, con l'emersione, quindi, di somme da ricostituire pari a complessivi 8.606.293,47 euro. Nell'avviso di pronuncia le somme da ricostituire risultavano pari a 8.610.419,28 euro e la differenza, pari a 4.125,81 euro, relativa alla quota di avanzo di amministrazione applicato ma non utilizzato, deriva dal fatto che l'ente, in sede di contraddittorio, ha rettificato la destinazione di tale posta, da vincolata per trasferimenti a destinata ad investimenti.

Dalla ricostruzione complessiva dei dati, la parte vincolata del risultato di amministrazione al 31 dicembre 2015 risulta pari a 15.861.117,32 euro (di cui 6.983.515,99 euro da leggi e principi contabili e 8.877.601,33 euro da trasferimenti), invece, come risultante dal rendiconto dell'ente, di 5.092.053,93 euro (ripartita in risorse provenienti da leggi e principi contabili per 4.820.746,07 euro e per 271.307,86 euro da trasferimenti).

La mancata riallocazione complessiva della parte vincolata del risultato di amministrazione si attesta quindi in 10.769.063,39 euro, di cui 2.162.769,92 euro riguardanti risorse vincolate provenienti da leggi e principi contabili e 8.606.293,47 euro provenienti da trasferimenti.

Per quanto complessivamente rappresentato, si accerta che, per effetto dell'errata contabilizzazione del fondo pluriennale vincolato al 31 dicembre 2015 (che da 4.549.966,07 euro passa a 5.523.489,59 euro) il risultato formale di amministrazione al 31 gennaio 2015 si ridetermina in 26.148.458,87 euro, la cui composizione interna comprende una parte accantonata per 17.141.915,67 euro (fondo crediti di dubbia esigibilità pari a 15.626.893,27 euro, fondo per contezioso per 1.500.000,00 euro e fondo per indennità di fine mandato del Sindaco per 15.022,40 euro), una parte vincolata per 15.861.117,32 euro (risorse vincolate da leggi e principi contabili pari a 6.983.515,99 euro e da trasferimenti pari a 8.877.601,33 euro) e una parte destinata ad investimenti per 12.718.928,51 euro, con un disavanzo di amministrazione effettivo di 19.573.502,63 euro.

Rispetto al disavanzo effettivo di amministrazione che era stato indicato nel preavviso della pronuncia specifica (pari a 22.318.796,37 euro) la differenza di 2.745.293,74 euro è scaturita dai nuovi dati forniti dall'ente in sede di

contraddittorio. Le rettifiche operate riguardano, in parte, la quota di avanzo applicato e non utilizzato inizialmente indicato come vincolato per trasferimenti e poi riallocato nella parte destinata ad investimenti, per 4.125,81 euro. L'ulteriore rettifica, per 2.741.167,37 euro, è dovuta in parte alla riallocazione dalla parte vincolata da leggi e principi contabili alla parte destinata ad investimenti per 582.974,00 euro (in coerenza degli equilibri di bilancio rappresentati in sede di rendiconto, destinate dall'ente ad investimenti in quanto economie da rinegoziazione mutui Cassa Depositi e prestiti), mentre per i restanti 2.158.193,93 euro è dovuta al fatto che ora l'ente qualifica tali risorse come libere, per le quali non si deve ritenere necessario apporre alcun vincolo e/o destinazione di spesa. In esito alla nuova rideterminazione dell'avanzo della gestione di competenza la quota che viene riallocata nella parte destinata ad investimenti non comporta la riapposizione di ulteriori vincoli poiché l'importo complessivamente destinato dall'ente, per come quantificato nel rendiconto, appare sufficiente a ricomprendere anche tali risorse.

Va poi rilevato che, nella ricostruzione prospettata dall'ente, in sede di contraddittorio, emergono ulteriori riduzioni di vincoli che non trovano conferma nei dati contabili. Le nuove risultanze della composizione interna del risultato di amministrazione e del disavanzo effettivo indicate dall'ente nelle memorie di contraddittorio, infatti, risultano discordanti rispetto a quanto accertato dalla Sezione. Infatti, secondo l'ente, il disavanzo effettivo ammonterebbe a 16.743.190,51 euro invece di 19.573.502,63 euro con una differenza di 2.830.312,12 euro. Questa differenza deriva dal fatto che la ricostruzione dell'ente viene eseguita per saldi e, in particolare, andando a determinare complessivamente le quote vincolate e destinate agli investimenti risultanti dalla gestione e poi detraendo la quota complessivamente destinata agli investimenti. In tal modo non si tiene però conto della quota effettivamente appostata come destinata ad investimenti in sede di rendiconto nella quale hanno concorso anche risorse libere da vincoli che non possono andare a ridurre le risorse vincolate, che per loro natura devono puntualmente seguire la movimentazione rilevata nell'esercizio.

La ricostruzione effettuata dalla Sezione, nel corso dell'istruttoria, sulle singole poste vincolate, ha condotto ad una quantificazione puntuale delle stesse, rispetto alla quale l'ente non ha puntualmente dedotto, né ha fornito elementi che possano condurre ad una diversa quantificazione.

Va inoltre evidenziato che nell'ambito dei provvedimenti assunti per il finanziamento dell'extradeficit, determinato dall'ente al 1 gennaio 2015 in 1.764.955,18 euro e dalla Sezione in 10.012.154,72 euro, a fronte di un disavanzo effettivamente realizzato al termine dell'esercizio 2015 pari a 19.573.502,63 euro, l'ente, ha ridefinito la quota di ripiano annuale in euro 333.738,49 (di cui euro 58.831,84 originariamente calcolata in sede di riaccertamento straordinario e 274.906,65 euro in esito al controllo della Sezione). Al contempo ha ritenuto di provvedere, per l'esercizio 2015, alla copertura dell'extradeficit per la rata originariamente definita pari a 58.831,84 euro, rinviando al bilancio 2016, in aggiunta a quella di competenza, anche la copertura dell'ulteriore quota 2015.

In conseguenza di ciò il disavanzo rideterminato al 31 dicembre 2015 si deve ritenere suddiviso in disavanzo della gestione per 9.620.179,75 euro e in disavanzo da riaccertamento straordinario per 9.953.322,88 euro.

Quanto sopra rilevato in merito alla corretta definizione del risultato delle sue componenti, pur in presenza di un avanzo di amministrazione formale positivo al termine della gestione 2015, costituisce una grave irregolarità contabile, in quanto la quota disponibile e, nel caso di specie negativa, risulta di fatto alimentata da risorse, della parte accantonata (fondo crediti di dubbia esigibilità), da risorse vincolate per legge e da principi contabili e da trasferimenti che risultano, nei fatti, distolte dal loro ordinario impiego per essere destinate al finanziamento di spese di diversa natura.

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

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

L'accertamento di un risultato negativo di amministrazione nei termini sopra rappresentati è da considerarsi grave irregolarità poiché espressione di situazioni sottostanti contrarie ai principi di sana gestione e sostenibilità finanziaria.

Sul piano generale, infatti, vi possono essere diverse motivazioni per le quali si ingenera in disavanzo, tra le quali, nel caso di specie, l'obbligo di mantenimento nel risultato di amministrazione, dei vincoli esistenti sulle entrate affluite in bilancio e non impegnate per le finalità cui erano vincolate o destinate.

Tuttavia, indipendentemente dalle cause che hanno generato il disavanzo, 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 correzione delle scritture contabili e del risultato di amministrazione e 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 nelle delibere consiliari approvate ai sensi del d.m. 2 aprile 2015.

SEZIONE II - Rendiconto 2016

La gestione complessiva, determinata dall'ente al 31 dicembre 2016, ha chiuso, dal punto di vista contabile, con un saldo di amministrazione positivo pari a 33.760.123,67 euro e con la definizione della sua composizione interna articolata in una parte accantonata pari a complessivi 22.625.264,48 euro (di cui per fondo crediti dubbia esigibilità per 21.104.199,54 euro, fondo per contezioso per 1.500.000,00 euro e fondo per indennità fine mandato amministratori per 21.064,94 euro), della parte vincolata pari a complessivi 5.818.874,10 euro (di cui vincoli derivanti dalla contrazione di mutui per 4.851.752,00 euro e vincoli formalmente attribuiti dall'ente per 967.122,10 euro), della parte destinata agli investimenti pari a complessivi 13.108.130,85 euro e della parte disponibile pari a -7.792.145,76 euro.

Tuttavia, tale saldo, una volta considerate le rettifiche apportate al risultato formale e sostanziale al 31 gennaio 2015 e, altresì, le diverse risultanze del rendiconto 2015 emerse dal controllo della Sezione, nonché quanto ulteriormente rilevato con la specifica istruttoria condotta sull'esercizio 2016, tenuto conto delle precisazioni fornite dall'ente nelle memorie di contraddittorio, si evidenzia che l'avanzo effettivamente realizzato al 31 dicembre 2016 e la sua composizione interna non risultano correttamente determinati, comportando, altresì, l'emergere di un disavanzo di amministrazione effettivo pari a 22.977.011,14 euro.

Come, infatti, già riferito nella apposita Sezione I della presente deliberazione, l'istruttoria sul rendiconto 2015 ha condotto alla determinazione di una diversa definizione del risultato formale di amministrazione (pari a 26.148.458,87 euro) e della sua composizione interna, con l'accertamento di un disavanzo effettivo di amministrazione pari a 19.573.502,63 euro, di cui si deve necessariamente tenere conto nella determinazione del risultato 2016.

In relazione all'esame dell'evoluzione del fondo pluriennale vincolato, si evidenzia che le problematiche già segnalate nella Sezione I – Rendiconto 2015, hanno avuto ripercussioni anche sulla gestione 2016. In particolare, la definizione di un FPV non corretto, sottostimato per la parte in conto capitale di 973.523,45 euro, al 31 dicembre 2015 ha comportato la conseguente errata valorizzazione nelle scritture contabili in entrata dell'esercizio successivo. La conseguenza diretta di questa irregolarità avrebbe comportato la mancata copertura degli impegni imputati sull'esercizio 2016 per 973.523,45 euro.

L'ente ha però dichiarato che tali impegni *“sono stati invece correttamente riportati all'interno del titolo II di spesa nella competenza dell'esercizio 2016 per euro 973.523,45”* [...] e che hanno *“implicitamente trovato copertura, ai fini della determinazione del risultato di amministrazione al 31.12.2016, nel complesso delle entrate in conto capitale dell'esercizio 2016, determinando in tal modo alla fine dell'esercizio stesso “l'automatico” ripristino del corretto livello dell'FPV [...]”*.

In altre parole, la quota di fondo non contabilizzata è stata “sostituita” da entrate generate dalla competenza dell'esercizio 2016. Quindi, seppur non correttamente contabilizzato nei documenti contabili sia della gestione 2015 che 2016, la valorizzazione del FPV finale al 31 dicembre 2016 (pari a 2.067.397,80 euro, di cui

1.342.792,84 euro di parte corrente e 724.604,96 euro di parte capitale), evidenziata nel rendiconto, risulta corretta e non ha comportato conseguenze sulla determinazione del risultato di amministrazione 2016.

L'ente dichiara, infatti, che *“tale irregolarità formale, riguardante l'imprecisa indicazione del FPV al 31.12.2015, non debba determinare la rettifica del risultato di amministrazione dell'Ente al 31.12.2016, essendo tale criticità già stata risolta dall'andamento positivo della gestione dell'esercizio 2016. Gli ulteriori impegni in conto capitale aventi competenza successiva al 31.12.2016 trovano, come detto, copertura nel suddetto FPV finale 2016 di euro 724.604,96.”*

Per quanto sopra espresso il risultato formale di amministrazione quantificato dall'ente al 31 dicembre 2016 viene confermato in complessivi 33.760.123,67 euro.

In merito quindi all'irregolarità riscontrata su fondo crediti di dubbia esigibilità, sia in esito all'esame del risultato armonizzato al 1 gennaio 2015 e del rendiconto 2015, l'ente, confermando la metodologia di calcolo in precedenza utilizzata (metodo ordinario-media semplice), in sede di rendiconto 2016, ha correttamente quantificato l'accantonamento al FCDE mentre si sono riscontrate irregolarità nella quantificazione delle poste vincolate che hanno determinato una diversa entità del disavanzo effettivo.

Per meglio comprendere la ricostruzione effettuata dalla Sezione sulla composizione interna del risultato di amministrazione e, in particolare, sulle poste vincolate occorre evidenziare che, per quanto riguarda l'allocazione a rendiconto 2016 del così detto “vincolo netto per economia su rinegoziazione BOC – al netto dei proventi delle alienazioni finalizzate al finanziamento dell'estinzione anticipata mutui” l'ente ha provveduto nuovamente a spostare la sua collocazione nel prospetto dimostrativo del risultato di amministrazione dalla voce vincoli da leggi e principi contabili a vincoli derivanti dalla contrazione di mutui e a quantificare tale posta in complessivi 4.851.752,00 euro.

Nella trattazione che segue la quantificazione dei vincoli per legge e principi contabili rideterminata dalla Sezione al 31 dicembre 2015 viene analizzata nel 2016 separando la componente di vincolo relativa all'operazione dei BOC (6.983.515,99 euro) dai vincoli per legge e principi contabili. In relazione quindi alle poste vincolate da leggi e principi contabili, l'analisi istruttoria della Sezione ha portato alla ridefinizione a fine esercizio del suddetto vincolo in 373.586,64 euro, scaturito interamente dalla gestione residui nell'esercizio 2016.

Per quanto riguarda invece il vincolo di spesa da rinegoziazione BOC, dalla ricostruzione della Sezione e tenuto conto delle considerazioni espresse nell'esame del rendiconto 2015, anche in esito del contraddittorio con l'ente, a fine 2016, questo ammonta a 6.983.515,99 euro, da mantenersi correttamente allocato tra le poste vincolate del risultato di amministrazione.

Per le poste vincolate da trasferimenti, il cui dato di partenza al 1 gennaio 2016, ammonta a 8.877.601,33 euro, come rideterminato dalla Sezione sull'esercizio 2015, a fine esercizio 2016 viene a rideterminarsi in complessivi 9.543.415,57 euro, tenuto

conto della correlata quota di avanzo 2015 applicata al bilancio 2016 di 130.000,00 euro e della quota di avanzo realizzato dalla gestione di competenza 2016 su tale posta vincolata pari a 795.814,24 euro.

Per quanto riguarda invece le effettive poste vincolate dalla contrazione di mutui (da considerare con riferimento alle entrate strettamente derivanti dal debito), in esito all'esame istruttorio, queste ammontano a 1.745.452,80 euro, relative a nuovi mutui accesi con Cassa Depositi e Prestiti.

L'ente ha inoltre riallocato nella parte vincolata un ulteriore accantonamento per 967.122,10 euro correlato a entrate correnti a specifica destinazione.

Infine, in riferimento alla parte destinata ad investimenti, dall'esame istruttorio è emerso che questa ammonta a complessivi 14.498.777,23 euro, scaturita per 6.312.147,78 euro da risorse dell'avanzo di amministrazione 2015 non applicate a bilancio e per la quota 8.186.629,45 euro da risorse realizzate dalla gestione della competenza 2016.

La mancata riallocazione complessiva della parte vincolata del risultato di amministrazione si attesta quindi in 13.794.219,00 euro, di cui 373.586,64 euro riguardanti risorse vincolate provenienti da leggi e principi contabili, 9.543.415,57 euro provenienti da trasferimenti, 1.745.452,80 euro derivanti dalla contrazione di mutui e 2.131.763,99 euro riguardanti il vincolo di spesa da rinegoziazione BOC.

La mancata riallocazione della parte destinata ad investimenti ammonta invece a 1.390.646,38 euro.

Per quanto complessivamente emerso nel corso dell'istruttoria, a fronte di un saldo finanziario di 33.760.123,67 euro, il risultato di amministrazione al termine dell'esercizio 2016 si ridefinisce con una parte accantonata di 22.625.264,48 euro (composta da un fondo crediti di dubbia esigibilità pari a 21.104.199,54 euro, da un fondo contenzioso per 1.500.000,00 euro e da un accantonamento per indennità di fine mandato degli amministratori pari a 21.064,94 euro), con una parte vincolata per complessivi 19.613.093,10 euro (composta da vincoli derivanti da leggi e principi contabili per 373.586,64 euro, da vincoli da trasferimenti per 9.543.415,57 euro, da vincoli derivanti dalla contrazione di mutui per 1.745.452,80 euro, dal vincolo apposto dalla rinegoziazione BOC per 6.983.515,99 euro e da altri vincoli apposti dall'ente per somme a destinazione vincolata di parte corrente per 967.122,10 euro), con una parte destinata a specifici interventi o al finanziamento di spese di investimento per 14.498.777,23 euro, e con un saldo negativo della parte disponibile pari a 22.977.011,14 euro (disavanzo effettivo).

Per quanto riguarda la ricostruzione della componente vincolata e destinata ad investimenti e del disavanzo effettivo di amministrazione effettuata dall'ente (18.206.053,47 euro), rispetto a quanto accertato dalla Sezione (22.977.011,14 euro), si evidenzia che la differenza di 4.770.957,67 euro deriva da una errata determinazione, da parte dell'ente, delle poste vincolate da leggi e principi contabili e da trasferimenti per 919.932,94 euro, nonché delle poste destinate ad investimenti per 3.851.024,53 euro. Si evidenzia, peraltro, che l'ente ha indicato nel prospetto fornito in sede di contraddittorio un importo destinato pari a 10.647.752,50 euro,

addirittura inferiore rispetto alle risultanze di rendiconto (pari a 13.108.130,85 euro), senza fornire alcuna motivazione in merito a tale riduzione, e rendendo così inattendibile la ricostruzione prospettata. In ogni caso, tale importo è comunque diverso da quello rideterminato dalla Sezione, che è pari a 14.498.777,23 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 maggior disavanzo da riaccertamento, che gli enti provvedessero al finanziamento del disavanzo nei termini e con le modalità ammesse da 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'art. 4 stabilisce che le quote di maggior disavanzo da riaccertamento non ripianate negli esercizi ove è stata disposta la rateizzazione devono essere considerate "disavanzi ordinari" da finanziare ai sensi dell'art. 188 Tuel, in aggiunta alla quota del recupero del maggior disavanzo derivante dal riaccertamento prevista per ciascun esercizio e di eventuali quote di recupero previste dai piani di rientro in corso di attuazione.

In conseguenza di quanto disposto dal decreto, dell'articolazione del risultato di amministrazione al 31 dicembre 2015 e di quanto previsto dall'ente con il piano di rientro adottato ai sensi del decreto ministeriale, il disavanzo realizzato al termine dell'esercizio 2016 e rideterminato con la presente deliberazione si deve ritenere suddiviso in disavanzo della gestione per euro 13.632.333,40 e in disavanzo da riaccertamento straordinario per 9.344.677,74 euro.

Per quanto appena detto, la possibilità avanzata dall'ente nelle memorie di contraddittorio di poter considerare il disavanzo ordinario conseguito, anche se solo per alcune delle sue componenti della quota relativa al 2015, come straordinario, e quindi in aggiunta alla quota già definita come extradeficit (al 1 gennaio 2015 pari a 10.012.154,72 euro, e residuale al 31 dicembre 2016 per 9.344.677,74 euro), ripianabile in 30 anni ex d.m. 2 aprile 2015, non è ammissibile.

Per altro verso, la disciplina relativa al riaccertamento straordinario non fa che confermare le considerazioni appena effettuate. Infatti, il riaccertamento straordinario dei residui *"è l'operazione diretta ad adeguare al principio contabile generale della competenza finanziaria potenziata lo stock dei residui attivi e passivi risultanti nei bilanci degli enti al 1° gennaio 2015 e rappresenta un passaggio fondamentale nell'attuazione dell'armonizzazione dei sistemi contabili e degli schemi di bilancio introdotta dal d.lgs. 23 giugno 2011, n.118, integrato e corretto dal d.lgs. 10 agosto 2014, n.126. Un'operazione la cui straordinarietà ha comportato la necessità che la stessa fosse condotta dagli enti locali alla luce, in primis, dei principi di prudenza ed effettività, anche al fine di consentire l'emersione della reale situazione finanziaria degli stessi enti"* (Sez. Autonomie n.31/SEZAUT/2016). Il riaccertamento straordinario dei residui è infatti un'operazione *"non frazionabile e non ripetibile"* (Sez. Autonomie

n.4/SEZAUT/2015) in conformità al principio di unicità dell'operazione di cui all'arte 3, comma 7, del d.lgs. 118/2011 e al principio 9.3 dell'allegato 4/2.

Come anche affermato condivisibilmente dalla Sezione Puglia, *“l'espletamento di un corretto riaccertamento straordinario dei residui costituiva, quindi, uno strumento basilare per un corretto avvio della nuova contabilità. [...] Con riferimento alla problematica esposta [...] occorre distinguere tra l'ipotesi di omesso riaccertamento straordinario entro i termini stabiliti dalla legge e l'ipotesi in cui si manifesta la necessità di rettificare un riaccertamento straordinario effettuato nei termini di legge a causa dell'intervenuto accertamento della presenza di illegittimità e/o errori”* (Sezione Puglia, 44/2018).

Questa Sezione, infatti, ha ritenuto, quando necessario, di poter imporre all'ente controllato la rideterminazione, con formale atto dell'organo competente, del riaccertamento straordinario dei residui alla data dell'1 gennaio 2015, al fine di tenere conto delle criticità accertate in sede di controllo, e nel caso di specie è avvenuto per il Comune di Siena in esito alla deliberazione di questa Sezione n. 64/PRSP/2017 e n. 138/PRSP/2017 (valutazione delle misure correttive adottate dall'ente).

“Questo orientamento ermeneutico, volto chiaramente ad evitare il perpetuarsi nel tempo degli effetti di iniziali errori e/o illegittimità e a ricondurre la contabilità dell'ente interessato nell'alveo della corretta applicazione della disciplina contabile, è praticamente omogeneo al contenuto dell'art.1, comma 848, della legge di bilancio 2018” ove *“il legislatore ha, infatti, espressamente previsto che “i comuni che non hanno deliberato il riaccertamento straordinario dei residui attivi e passivi previsto dall'articolo 3, comma 7, del decreto legislativo 23 giugno 2011, n.118, nonché quelli per i quali le competenti sezioni regionali della Corte dei conti o i servizi ispettivi del Ministero dell'economia e delle finanze hanno accertato la presenza di residui risalenti agli esercizi antecedenti il 2015 non correttamente accertati entro il 1° gennaio 2015, provvedono, contestualmente all'approvazione del rendiconto 2017, al riaccertamento straordinario dei residui al 31 dicembre 2017 provenienti dalla gestione 2014 e precedenti, secondo le modalità definite con decreto del Ministero dell'economia e delle finanze da emanare entro il 28 febbraio 2018. L'eventuale maggiore disavanzo derivante dal riaccertamento straordinario è ripianato in quote costanti entro l'esercizio 2044, secondo le modalità previste dal decreto del Ministero dell'economia e delle finanze 2 aprile 2015, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 89 del 17 aprile 2015 [...]. La predetta disciplina, per il suo tenore letterale, risulta applicabile, sostanzialmente, solo in due diverse ipotesi: per i Comuni che non hanno effettuato il riaccertamento straordinario e per i Comuni che, a seguito del riaccertamento straordinario effettuato, sono stati destinatari di rilievi da parte delle Sezioni regionali di controllo della Corte dei conti e dei Servizi ispettivi del Ministero dell'economia e delle finanze”* (Sezione Puglia, 44/2018).

Non risulta, invece, contemplata espressamente la diversa ipotesi all'interno della quale si colloca il Comune di Siena, che ha espletato il riaccertamento straordinario, adottato le relative misure correttive indicate dalla Sezione per la corretta determinazione del risultato armonizzato al 1 gennaio 2015 e le cui successive problematiche emerse dall'esame dei rendiconti 2015 e 2016 (disavanzo ordinario) scaturiscono da una gestione delle risorse del bilancio non conforme ai principi contabili (disavanzi pregressi, non corretto impiego e non corretta riallocazione nel

risultato di amministrazione delle poste vincolate e destinate; non corretta movimentazione del fondo pluriennale vincolato e comportamenti contabili non conformi alle scritture del rendiconto).

“La recente disciplina in tema di nuovo riaccertamento straordinario” contenuta nella legge di bilancio 2018, *“per il suo carattere evidentemente eccezionale, appare di stretta interpretazione”* e *“costituisce, infatti, una deroga al menzionato principio di unicità dell’operazione di riaccertamento straordinario, principio necessario per il passaggio al nuovo sistema contabile senza avallare comportamenti opportunistici ed elusivi. A tanto si aggiunge che, se il legislatore avesse voluto, avrebbe certamente potuto prevedere un nuovo riaccertamento straordinario anche per la diversa situazione della rettifica di errori eventualmente rilevati”* (Sezione Puglia, 44/2018), fattispecie che, si ribadisce, non è quella in cui rientra il Comune di Siena.

La Sezione, pertanto, oltre alle considerazioni già svolte, ritiene che, in assenza di una espressa previsione di legge, non sia consentito neppure procedere ad un nuovo riaccertamento straordinario per porre rimedio alla condotta contabile posta essere dall’ente negli esercizi 2015 e 2016. Si ritiene, altresì, che quanto previsto dall’art.1, comma 848, della legge di bilancio 2018 costituisca una norma non applicabile alla fattispecie in esame in via estensiva o analogica. Ogni necessaria rettifica del riaccertamento straordinario potrà e dovrà essere adottata in sede di riaccertamento ordinario.

Quanto sopra rilevato in merito alla corretta definizione del risultato delle sue componenti, pur in presenza di un avanzo di amministrazione formale positivo al termine della gestione 2016, costituisce una grave irregolarità contabile, in quanto l’avanzo di amministrazione e la quota disponibile, risultano di fatto alimentate da risorse vincolate per legge e da principi contabili, da trasferimenti e dalla contrazione di mutui che risultano, nei fatti, 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 distorta rappresentazione del risultato di amministrazione, che deve essere corretta ovvero compensata 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, ritenuto libero dall’ente, per il finanziamento di ulteriori spese di parte corrente.

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 (eventuale negli

esercizi precedenti) e per i quali i nuovi principi contabili hanno richiesto la cancellazione o l'accantonamento nell'apposito fondo, ovvero la presenza di passività potenziali o situazioni debitorie latenti per le quali la legislazione oggi vigente richiede la costituzione di accantonamenti nei fondi rischi. Il disavanzo può inoltre derivare dall'obbligo di mantenimento, nel risultato di amministrazione, dei vincoli esistenti sulle entrate affluite al bilancio e non impegnate per le finalità a cui erano vincolate o destinate.

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

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

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

Per quanto riguarda le modalità di adozione delle misure correttive l'ente dovrà provvedere, come previsto dall'art. 148-bis del TUEL, entro sessanta giorni dalla comunicazione di avvenuto deposito della presente pronuncia di accertamento, alla riapprovazione delle risultanze dei rendiconti 2015 e 2016 e, relativamente al disavanzo ordinario conseguito, al suo finanziamento con gli ordinari strumenti previsti dall'art. 188 del Tuel, mentre, per la quota di disavanzo originata dal riaccertamento straordinario dei residui alla copertura nei termini già stabiliti dall'organo consiliare. Infine, dovrà altresì provvedere all'adeguamento dei successivi rendiconti per gli effetti ivi conseguenti, al fine di evitare, considerata la reiterata condizione di disavanzo, un peggioramento complessivo della situazione finanziaria già accertata.

La Sezione dunque non ritiene corretto, nel caso di specie, quanto indicato dall'ente nelle memorie di contraddittorio circa la possibilità di eseguire le misure correttive direttamente in sede di approvazione del rendiconto 2018 senza modificare le risultanze del 2015 e 2016 e, altresì, non ritiene legittimo il prospettato ripiano del "disavanzo ordinario" con le modalità straordinarie previste dal d.m. 2 aprile 2015 (piano trentennale).

Terminata la disamina del risultato di amministrazione accertato al termine dell'esercizio 2016, per quanto il presente controllo sia basato sui dati contabili sinteticamente rappresentati dall'ente nel questionario e nella documentazione acquisita agli atti, e prescindendo da un'analisi dei fatti gestionali sottostanti e dalle modalità seguite dall'ente o dalle valutazioni effettuate con il rendiconto, preme

affrontare alcuni aspetti legati alla genesi del disavanzo di amministrazione, considerato che, nel caso di specie, il risultato di amministrazione è stato ottenuto anche attraverso l'applicazione delle quote vincolate accertate nel risultato di amministrazione dell'esercizio precedente.

Nel bilancio di previsione dell'esercizio 2016, infatti, sono state applicate quote vincolate del risultato 2015 per complessivi 9.414.282,01 euro di cui 30.000,00 euro per il finanziamento di spese di parte corrente, 6.506.780,73 euro per il finanziamento di spese di parte capitale (di cui la somma 100.000,00 euro non utilizzata) e 2.877.501,28 euro per estinzione anticipata prestiti. La quota di avanzo di amministrazione applicata dall'ente per il finanziamento dell'operazione di estinzione anticipata prestiti, come si legge dal rendiconto e dai suoi allegati, aveva riguardato non la parte destinata ad investimenti ove sarebbero confluiti i proventi da alienazioni patrimoniali realizzati nel 2015 ma, bensì, le risorse vincolate provenienti dai risparmi ottenuti con l'operazione di rinegoziazione dei BOC. Tali risorse vincolate però, non essendo utilizzabili per tale tipologia di spesa, sono da considerarsi come avanzo non utilizzato e riconfluite nel risultato della gestione competenza vincolato, con la conseguenza che l'operazione di riduzione del debito è risultata, nei fatti, finanziata con risorse ordinarie della gestione di competenza 2016. 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 1.609.235,61 euro, 1.451.862,60 euro erano stati impiegati per il finanziamento di spese di parte corrente e 157.373,01 euro per il finanziamento di spese di parte capitale.

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

Con tale impostazione del bilancio, dunque, l'ente ha previsto l'impiego immediato di una parte delle quote vincolate del risultato di amministrazione ma ha rinviato sul trentennio il riassorbimento del disavanzo emerso dal riaccertamento e ancora presente al 31 dicembre 2015, utilizzando in tal modo quote del risultato che, in attesa della completa copertura del disavanzo, non possono ritenersi concretamente ricostituite e pertanto non pienamente disponibili nel risultato di amministrazione.

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

Sul tema la Sezione si è espressa con alcune deliberazioni relativi agli esiti del controllo monitoraggio sui rendiconti 2015 e 2016, tra le quali, in primis, la deliberazione n. 49 del 18 luglio 2018.

In assenza di inequivoche indicazioni normative sulla possibilità di impiegare quote del risultato in presenza di un disavanzo di amministrazione, la Sezione ha preliminarmente considerato che la problematica in esame non si ponesse in una condizione di "normalità", ove le regole contabili impongono l'applicazione del disavanzo già nel primo esercizio successivo a quello di accertamento e contestualmente non vietava 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 generava particolari problematiche l'applicazione delle quote accantonate/vincolate del risultato di amministrazione, che assumono "effettività" proprio in funzione del finanziamento del disavanzo programmato nel medesimo arco temporale del bilancio.

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

La situazione di disavanzo (ordinario o da riaccertamento) implica, in generale, che il saldo formale accertato al termine dell'esercizio (quale somma algebrica tra la cassa, i residui attivi e passivi e il fondo pluriennale vincolato) non è sufficiente a ricomprendere il complesso degli accantonamenti, dei vincoli e delle quote destinate definiti sul risultato stesso. Il disavanzo, in tal senso, non è altro che l'entità delle risorse che devono essere ancora reperite per rendere effettivi gli accantonamenti, i vincoli e le quote destinate accertate al termine dell'esercizio.

E tale circostanza vale a maggior ragione quando l'ente si trova in situazioni di disavanzo formale, ovvero 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 – lett. "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.

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

Sul tema dell'effettività delle risorse che devono dare copertura agli interventi di spesa, più volte affrontato dalla Corte costituzionale, lo stesso principio contabile si esprime nel contesto delle regole generali fissate per l'applicazione dell'avanzo di amministrazione specificando che *"non è conforme ai precetti dell'art. 81, quarto"*

comma, della Costituzione realizzare il pareggio di bilancio in sede preventiva, attraverso l'utilizzo dell'avanzo di amministrazione non accertato e verificato a seguito della procedura di approvazione del bilancio consuntivo dell'esercizio precedente (sentenza n. 70/2012 della Corte costituzionale)".

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

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

Ad una simile impostazione, cioè quella di porre in discussione l'impiego dei vincoli del risultato quando l'ente si trovi in una condizione di disavanzo di amministrazione, faceva da contraltare la considerazione che una gran parte dell'impianto normativo dell'armonizzazione contabile si basa proprio sull'obbligo di costituire accantonamenti e vincoli conseguenti sia al meccanismo della competenza potenziata (con il conseguente divieto di assumere gli "impegni di stanziamento" previsti nel sistema previgente) sia all'esigenza di rendere più rappresentativo il risultato di amministrazione rispetto a tutte le posizioni di debito latenti che ancora non hanno assunto la connotazione di obbligazione giuridica. 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) apparivano 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 appariva 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 concretizzava 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, sembrava limitare le opportunità concesse dal legislatore nella fase di avvio del processo di armonizzazione. Così come risulta di non agevole applicazione nei casi di squilibri strutturali cui l'ente ha posto rimedio con l'attivazione delle procedure di cui all'art. 243 Tuel e la conseguente adozione di un piano di riequilibrio pluriennale ove il riassorbimento del disavanzo è di norma programmato in 10 annualità.

Gli elementi fino ad ora analizzati rendevano 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 erano in qualche modo non compatibili con le norme di particolare favore introdotte dal sistema per dare avvio al percorso di armonizzazione dei sistemi contabili.

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

Una soluzione che la Sezione ha ritenuto percorribile era quella di consentire l'utilizzo delle quote accantonate/vincolate nel risultato di amministrazione nei limiti del saldo formale positivo accertato al termine dell'esercizio (lettera "a" del prospetto ministeriale) poiché tale saldo, in presenza di un disavanzo di amministrazione effettivo (lettera "e" del prospetto), misura, al netto del fondo pluriennale vincolato, l'entità delle risorse "contabilmente" avanzate dall'esercizio precedente e affluite nel risultato di amministrazione sotto forma di liquidità (cassa positiva) o di saldo positivo tra i crediti ancora da riscuotere (residui attivi) e i debiti ancora da pagare (residui passivi).

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

L'ente inoltre avrebbe dovuto tenere conto, nella definizione dell'entità dei vincoli applicabili, della quota di disavanzo ripianata nell'annualità del bilancio considerata poiché, come già riferito in premessa alla presente trattazione, l'applicazione delle quote accantonate/vincolate del risultato di amministrazione non avrebbe destato 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.

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

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

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

La auspicata soluzione normativa sulla legittimità dell'applicazione delle quote vincolate del risultato di amministrazione è stata finalmente introdotta dal legislatore tramite i commi 897-900 dell'art. 1 della legge di bilancio per il 2019.

Ad una prima lettura del testo normativo sembra che la soluzione individuata dal legislatore sia molto simile a quella a cui autonomamente la Sezione era arrivata in via interpretativa. Al riguardo la legge ha previsto che:

“897. Ferma restando la necessità di reperire le risorse necessarie a sostenere le spese alle quali erano originariamente finalizzate le entrate vincolate e accantonate, l'applicazione al bilancio di previsione della quota vincolata, accantonata e destinata del risultato di amministrazione è comunque consentita, agli enti soggetti al decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118, per un importo non superiore a quello di cui alla lettera A) del prospetto riguardante il risultato di amministrazione al 31 dicembre dell'esercizio precedente, al netto della quota minima obbligatoria accantonata nel risultato di amministrazione per il fondo crediti di dubbia esigibilità e del fondo anticipazione di liquidità, incrementato dell'importo del disavanzo da recuperare iscritto nel primo esercizio del bilancio di previsione. [...]

898. Nel caso in cui l'importo della lettera A) del prospetto di cui al comma 897 risulti negativo o inferiore alla quota minima obbligatoria accantonata nel risultato di amministrazione per il fondo crediti di dubbia esigibilità e al fondo anticipazione di liquidità, gli enti possono applicare al bilancio di previsione la quota vincolata, accantonata e destinata del risultato di amministrazione per un importo non superiore a quello del disavanzo da recuperare iscritto nel primo esercizio del bilancio di previsione”.

A differenza di quanto prospettato dalla Sezione il legislatore ha invece optato per una soluzione più rigida, indicando esattamente il metodo di calcolo per giungere alla determinazione dell'importo che è possibile applicare al bilancio.

L'ente dovrà quindi nelle proprie future determinazioni a riguardo attenersi scrupolosamente a quanto ora previsto in via legislativa.

Al termine di questa articolata trattazione si ritiene utile evidenziare che, nel caso in esame (e con riferimento al solo esercizio 2016), è stata applicata al bilancio dell'esercizio una parte (pari a 9.414.282,01 euro), nel dettaglio che precede, dei vincoli costituiti sul risultato di amministrazione dell'esercizio 2015.

In disparte ogni considerazione sull'impiego delle quote destinate, che devono seguire regole di utilizzo diverse dalle quote propriamente “accantonate” o “vincolate”, e secondo una lettura stringente del principio contabile e la condizione di disavanzo non dovevano in alcun modo essere applicate al bilancio, si può osservare come l'ente abbia impiegato prevalentemente vincoli costituiti per finalità specifiche e per i quali il meccanismo dell'applicazione appariva per certi versi obbligato. Al contempo, però, analizzando la risorsa “avanzo vincolato” dell'esercizio 2015, pur contenuta nel margine del saldo formale positivo di 26.148.458,87 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 6.901.708,24 euro e il fondo crediti di dubbia e difficile esazione di 15.626.893,27 euro, evidenziando in tal modo la natura “dubbia” del saldo formale accertato.

La simulazione appena effettuata, per quanto sommaria, risulta quindi utile per ribadire che l'impostazione del bilancio del comune improntata all'utilizzo di quote vincolate in assenza di una reale condizione di avanzo (il disavanzo complessivamente da finanziare al termine dell'esercizio 2015 era pari a

19.573.502,63 euro) ha introdotto elementi di incertezza e instabilità finanziaria che possono aver contribuito al peggioramento del saldo della gestione 2016.

Sebbene al termine dell'esercizio non sia emerso un generale peggioramento del risultato formale di amministrazione, e tenuto conto della riduzione programmata per l'esercizio 2016 del disavanzo derivante dal riaccertamento straordinario, l'impostazione del bilancio di previsione nei termini sopra rappresentati ha creato un ulteriore incremento del disavanzo effettivo ordinario, rispetto all'esercizio 2015, di 4.012.153,65 euro, in un contesto finanziario reso già precario dalla necessità di garantire il riassorbimento del disavanzo generato al momento del riaccertamento straordinario dei residui.

L'esame del risultato di amministrazione dell'esercizio 2015 e 2016 e l'istruttoria condotta sul rendiconto approvato hanno evidenziato, oltre alle problematiche specifiche rappresentate, alcune criticità più generali connesse alla gestione e alla rappresentazione del fondo pluriennale vincolato negli atti del rendiconto che rilevano direttamente sulla quantificazione del risultato accertato, meritano di essere qui evidenziate.

Ci si riferisce, in generale, alla compilazione del prospetto di composizione per missioni e programmi del fondo pluriennale vincolato che, come detto, non è mero adempimento contabile ma dimostrazione dell'evoluzione del fondo durante l'esercizio in conseguenza della programmazione degli interventi e della effettiva imputazione delle entrate e spese negli esercizi di esigibilità.

Con tale prospetto l'ente deve evidenziare l'evoluzione del fondo durante l'esercizio rispetto al dato accertato nel rendiconto dell'esercizio precedente, e indicare la quantificazione finale del fondo stesso al termine dell'esercizio per il quale si effettua la rendicontazione.

In particolare, al termine dell'esercizio 2015, la contabilità dell'ente riportava nel prospetto riepilogativo delle spese, un fondo pluriennale vincolato pari a 973.523,45 euro. Tale valore non è stato inserito né nel prospetto dimostrativo del risultato di amministrazione 2015 e neppure nella parte entrata del bilancio di previsione dell'esercizio 2016. L'ente ha, invece, valorizzato un fondo pluriennale vincolato pari a 4.549.966,07 euro che, seppur indicata dallo stesso come quota di FPV generata dalla competenza 2015, non risulta nelle scritture contabili ufficiali e, tra l'altro, non è neppure la quantificazione corretta che il fondo avrebbe dovuto avere al termine dell'esercizio in quanto sottostimato dell'importo proveniente dal riaccertamento straordinario da riportare all'esercizio successivo.

In sede di risposta alla istruttoria l'ente ha spiegato il valore sottostimato di 973.523,45 euro ma non ha dimostrato l'origine e la gestione contabile della quota di FPV nata dalla competenza 2015. L'ente ha, comunque, sottolineato che l'imprecisa contabilizzazione del FPV nel bilancio 2015 e la conseguente errata quantificazione finale in sede di rendiconto hanno trovato risoluzione nella gestione 2016.

Al termine dell'istruttoria, considerata l'impossibilità di valutare la correttezza del fondo pluriennale vincolato al termine dell'esercizio 2015 con i dati della contabilità

ufficiale, la Sezione, come già evidenziato, ha proceduto alla ricostruzione delle movimentazioni del FPV utilizzando i dati forniti dall'ente in sede istruttoria.

La certificazione di un fondo pluriennale vincolato non correttamente rappresentato nella sua evoluzione costituisce una irregolarità non trascurabile poiché da un lato sottende alla presenza di procedure contabili non corrette e non verificate e dall'altro lato vanifica le finalità delle operazioni di rendiconto che sono appunto quelle di rappresentare, con dati contabili certi e veritieri, il risultato della gestione e dell'azione amministrativa.

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 una non corretta determinazione del risultato formale di amministrazione per l'errata determinazione del fondo pluriennale vincolato finale.

Sempre sull'esercizio 2015, è stata, altresì, rilevata la non corretta determinazione della parte accantonata e vincolata, con la conseguente determinazione di un maggiore disavanzo effettivo di amministrazione.

Come per l'esercizio 2015, anche per l'esercizio 2016 è stata rilevata la non corretta determinazione della parte vincolata e la conseguente determinazione di un maggior disavanzo effettivo di amministrazione.

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 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 questi possano essere utilmente condotti al termine dell'esercizio 2016.

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

Risultato di amministrazione

In relazione alla presenza di un saldo negativo della parte disponibile al termine dell'esercizio 2015 e 2016, pari rispettivamente a 19.573.502,63 euro e a 22.977.011,14 euro, l'ente dovrà provvedere al finanziamento del disavanzo di amministrazione, come rideterminato al termine dell'esercizio 2016. Nello specifico l'ente dovrà operare con gli ordinari strumenti previsti dall'art. 188 del Tuel per la quota di disavanzo ordinario generato dalla gestione 2016, pari a 13.632.333,40 euro, ovvero, in riferimento all'extradeficit, quantificato in 9.344.677,74 euro, provvedere alla relativa copertura nei termini definiti nella delibera consiliare approvata ai sensi del d.m. 2 aprile 2015.

In relazione ai rilievi formulati sulla determinazione del risultato di amministrazione formale dell'esercizio 2015, nonché del disavanzo conseguito nei due esercizi (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 risultato di amministrazione 2015 e 2016, ma anche ai necessari aggiustamenti dei bilanci degli esercizi successivi, per gli effetti che su di questi si andranno conseguentemente a produrre e, soprattutto, in conseguenza degli obblighi di finanziamento del disavanzo ordinario.

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 reiterata condizione di disavanzo, un peggioramento complessivo della situazione finanziaria già accertata.

In relazione alle considerazioni formulate sulla determinazione del fondo pluriennale vincolato, l'ente dovrà comunque prestare particolare attenzione, in ogni fase del bilancio, alla corretta gestione del fondo stesso e attivarsi contabilmente e proceduralmente al fine di garantirne in futuro una piena ed efficace rappresentazione dello stesso negli atti del rendiconto.

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 27 febbraio 2019.

Il relatore
f.to Fabio Alpini

Il presidente
f.to Cristina Zuccheretti

Depositata in segreteria il 6 marzo 2019

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