



CORTE DEI CONTI

SEZIONE REGIONALE DI CONTROLLO PER LA TOSCANA

composta dai magistrati:

Pres. Sez. Maria Annunziata RUCIRETA	Presidente
Cons. Francesco BELSANTI	Componente
Primo Ref. Fabio ALPINI	Componente, Relatore

nell'adunanza del 20 aprile 2023;

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 disposizioni procedurali relative al processo di armonizzazione dei sistemi contabili di cui al d.lgs. n. 118/2011, come modificato e integrato dal d.lgs. n. 126/2014;

VISTA la propria deliberazione n. 4 del 29 marzo 2021, con la quale è stato approvato il programma di attività della Sezione regionale di controllo per il 2021, prevedendo, oltre all'esame congiunto dei rendiconti 2017 e 2018, anche l'estensione del controllo ai rendiconti dell'esercizio 2019;

VISTE le "linee-guida" per la redazione delle relazioni inerenti ai rendiconti 2017, 2018 e 2019, approvate dalla Sezione delle autonomie con deliberazioni n. 16 del 24 luglio 2018, n. 12 dell'11 giugno 2019 e n. 9 del 28 maggio 2020;

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";

VISTA le note n. 4120 del 21 maggio 2019, n. 9189 del 30 ottobre 2019 e n. 8638 del 11 dicembre 2020 con cui la Sezione ha dato avvio all'inserimento nel sistema Con.Te. dei questionari relativi ai rendiconti delle gestioni finanziarie 2017, 2018 e 2019;

VISTE le relazioni pervenute alla Sezione dall'organo di revisione del **Comune di STAZZEMA (LU)** in ordine ai rendiconti 2017, 2018 e 2019;

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

VISTE le Osservazioni formulate dal Magistrato Istruttore, recanti le risultanze dell'istruttoria svolta dallo stesso sui rendiconti 2017, 2018 e 2019, inviate all'Ente in data 29 marzo 2023 (prot. n. 3255);

CONSIDERATO quanto comunicato dall'ente con la nota del 6 aprile 2023 (prot. Sez. n. 3516 in pari data) inviata ai fini del contraddittorio, nonché le integrazioni richieste dal Magistrato istruttore in data 12 aprile 2023 e la risposta dell'ente in data 14 aprile 2023 (prot. Sez. n. 3639 del 17 aprile 2023);

UDITO il relatore, Primo ref. Fabio Alpini;

CONSIDERATO

- 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, prevede, al comma 1, l'esame da parte delle Sezioni regionali di controllo dei rendiconti degli enti locali, da effettuare ai sensi dell'art. 1, commi 166 e seguenti, della l. n. 266/2005, per la verifica del rispetto degli obiettivi annuali posti dal patto di stabilità interno, dell'osservanza del vincolo previsto in materia di indebitamento dall'art. 119, sesto comma, della Costituzione, della sostenibilità dell'indebitamento, dell'assenza di irregolarità suscettibili di pregiudicare, anche in prospettiva, gli equilibri economico-finanziari degli enti;

- che l'art. 148-bis del Tuel, al comma 3, prevede l'adozione di "specifiche pronunce di accertamento" nel caso in cui, nell'ambito della predetta verifica, emergano squilibri economico-finanziari, la mancata copertura di spese, la violazione di norme finalizzate a garantire la regolarità della gestione finanziaria, o il mancato rispetto degli obiettivi posti con il patto di stabilità interno;

- che il citato comma 3 dell'art. 148-bis Tuel 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 dall'istruttoria 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 dell'esercizio 2017, 2018 e 2019;

- che la Sezione ha integrato l'attività di controllo in considerazione della corretta applicazione dei nuovi principi contabili introdotti dal d.lgs. n. 118/2011;

- che il quadro normativo sopra richiamato, ritiene meritevoli di segnalazione non solo questioni strettamente finanziarie e contabili che compromettono attualmente l'equilibrio di bilancio, ma anche fenomeni 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 sia 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 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 irregolarità individuate dalla Sezione non necessariamente esauriscono gli aspetti critici 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 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, nonché sulla base di valutazioni di stock e di trend;

- 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 che, comunque, potrebbero essere oggetto di eventuali successive verifiche sulla gestione;

- che, in funzione del modello di controllo adottato, la Sezione ritiene necessaria la segnalazione delle irregolarità con riferimento all'esercizio a cui si riferiscono. Tuttavia, richiede l'attivazione di interventi correttivi solo per le irregolarità ancora presenti al termine dell'esercizio 2019;

- che le pronunce di accertamento di irregolarità 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 2017, 2018 e 2019 del Comune di Stazzema (LU), 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, che danno luogo a specifica pronuncia di accertamento.

SEZIONE I - Rendiconto 2017

R.A. - RISULTATO DI AMMINISTRAZIONE

La gestione complessiva ha chiuso, dal punto di vista contabile, con un avanzo di amministrazione pari a 1.623.603,30 euro, a fronte del quale l'ente ha provveduto alla definizione delle quote accantonate (fondo crediti di dubbia esigibilità per 2.023.437,15 euro e fondo anticipazione di liquidità per 1.068.094,82 euro), con quantificazione pari a zero delle quote vincolate e della parte destinata ad investimenti, accertando un disavanzo di amministrazione effettivo pari a 1.467.928,67 euro.

La quota complessivamente accantonata e vincolata e il disavanzo di amministrazione finale, come appena riportati, sono stati confermati, senza rettifiche in aumento rispetto ai dati originariamente accertati con il rendiconto di gestione, con la delibera del consiglio comunale n. 22 del 30 aprile 2020, adottata a seguito e in ottemperanza agli esiti del controllo effettuato dalla Sezione sui rendiconti 2015 e 2016 (deliberazione n. 15/2020/PRSP del 6 febbraio 2020). Con tale delibera l'ente, nell'adeguare le risultanze degli esercizi 2015 e 2016 (seppur con un minore vincolo di 67,00 euro riportato nella parte destinata ad investimenti rispetto alla quantificazione della Sezione), non ha invece rideterminato i risultati degli esercizi 2017 e 2018, che sono stati ivi riapprovati nella loro originaria quantificazione, pur attestando di aver tenuto conto dei rilievi della Sezione in sede di determinazione del risultato di amministrazione 2019.

Con riferimento al 2017, tuttavia, è stato rilevato in sede istruttoria che l'ente non ha provveduto a vincolare l'avanzo generato da maggiori accertamenti in conto residui assunti al termine dell'esercizio nel titolo III dell'entrata e riferiti ai proventi derivanti dal contributo L.R.T. 78/1998 e s.m.i. (contributo attività estrattiva) per un importo pari a 2.276,16 euro. A tale riguardo, l'art. 27 c. 2 della L.R.T. n. 35/2015 (e già in precedenza l'art. 15 c. 3 della L.R.T. n. 78/1998) prevede

che il contributo spettante al comune venga destinato: “..... per gli interventi infrastrutturali, per opere di tutela ambientale e per altri interventi per la qualificazione territoriale, nonché per la razionalizzazione degli adempimenti comunali relativi all'istruttoria delle domande di autorizzazione e al controllo delle attività di cava, compresa la relativa vigilanza”.

Alla luce di quanto disposto dall'articolo sopra citato, le maggiori risorse accertate dall'ente al termine dell'esercizio, non impiegate e da destinare alle specifiche finalità previste dalla norma in questione, devono essere apposte nella quota vincolata per legge e principi contabili del risultato di amministrazione che, pertanto, si ridetermina in 2.276,16 euro, anziché essere pari a zero come accertato dall'ente.

Sempre in sede istruttoria, è stato rilevato che la parte destinata ad investimenti accertata con il rendiconto 2016, non utilizzata nel corso della gestione 2017, non è stata riallocata nella corrispondente posta del risultato di amministrazione per un importo pari a 1.785,47 euro.

Tale quota è riferita all'incremento disposto dall'ente nella parte destinata ad investimenti del risultato di amministrazione 2016 riapprovato in sede di misure correttive (delibera consiliare n. 22/2020 già citata) ma non opportunamente riportato sul risultato dell'esercizio 2017, ove la parte destinata risulta pari a zero. Peraltro, la parte destinata del risultato 2016 riapprovata dall'ente (pari a 1.718,47 euro) risulta inferiore di 67,00 euro rispetto alla rideterminazione scaturita dal controllo della Sezione (pari a 1.785,47 euro). Pertanto, tenuto conto della quantificazione del vincolo operata dalla Sezione sul rendiconto 2016, la quota destinata ad investimenti del risultato di amministrazione 2017 si ridefinisce in 1.785,47 euro, anziché essere pari a zero come accertato dall'ente.

Su tali problematiche, rappresentate all'ente con la nota di osservazioni del Magistrato Istruttore n. 3255/2023, già citata, al fine di attivare il necessario contraddittorio, non sono stati forniti elementi ulteriori o considerazioni specifiche nella nota inviata ai fini del contraddittorio.

Per quanto concerne la quota accantonata del risultato di amministrazione 2017, in sede istruttoria è stata rilevata la non corretta quantificazione del fondo crediti di dubbia esigibilità accertato in sede di rendiconto (pari a 2.023.437,83 euro) in quanto ottenuta mediante una metodologia di calcolo non conforme alle modalità previste dal principio contabile applicato di cui all'Allegato 4/2 del d.lgs. n. 118/2011 (Esempio n. 5).

In sede istruttoria, l'ente ha attestato che il fondo crediti accertato nel rendiconto 2017 è stato calcolato con il metodo ordinario, e con un livello di dettaglio corrispondente al capitolo di entrata, fornendo l'elenco delle entrate svalutate (n. 13 capitoli di entrata) e, per ciascuna di esse, “l'importo minimo” dell'accantonamento e “l'importo effettivo”, corrispondente alla quota accantonata.

Oltre a questo, sempre in sede istruttoria, l'ente ha inviato un prospetto di dettaglio del calcolo effettuato per la determinazione della percentuale di riscossione utilizzata per il calcolo della quota accantonata per ciascuna entrata. Dalla documentazione complessivamente acquisita, risulta che il grado di riscossione ed il relativo complementare a 100 delle entrate considerate nel FCDE è stato ottenuto non in riferimento ai singoli capitoli di entrata, bensì con modalità diversificate. In particolare, l'ente:

- (a) per n. 9 voci di entrata ha calcolato la percentuale di riscossione optando per un livello di dettaglio superiore al singolo capitolo di entrata. L'ente ha infatti utilizzato i dati cumulati relativi alle poste residuali del quinquennio progressivo (2013/2017) *"della stessa tipologia/categoria coinvolti nel calcolo"* (seppur tale aggregato corrisponda all'intera *"tipologia/categoria"* di entrata solo per le poste della tipologia 3.200, e non anche per le entrate delle altre tipologie considerate, la 1.100 categoria 1 e la 3.100, ove alcune voci di entrata sono state escluse dal calcolo della percentuale e non considerate nel FCDE).
- (b) per n. 2 voci di entrata (*"Tares-Tari, cap. 23"* e *"Recupero evasione ICI, cap. 18"*), invece, non ha fornito indicazioni sulle modalità operative adottate per la determinazione della quota da accantonare nel FCDE, pari rispettivamente all'86,10 per cento ed al 91,50 per cento dei residui attivi presenti al termine dell'esercizio (a fronte di una percentuale di svalutazione risultante dal prospetto inviato pari all'86,47 per cento per entrambe le entrate);
- (c) per n. 2 voci di entrata (*"Proventi per sanzioni violazione di leggi, regolamenti e ordinanze ACP-ACS, cap. 198/1"* e *"L.R.T. 78/1998 contributi adempimenti istruttori controllo e vigilanza cave, cap. 318"*) ha attestato di aver determinato la percentuale di smaltimento con un metodo di calcolo *"manuale"*, *"utilizzato per poter sterilizzare i crediti assistiti da garanzie e quelli già riscossi attraverso i canali postali alla data del 31.12"*, accantonando, nel FCDE, rispettivamente l'88,31 per cento ed il 49,75 per cento dei residui attivi di tali risorse accertati al termine dell'esercizio.

In relazione alle modalità operative adottate dall'ente e descritte alle lettere (a) e (b), il Magistrato istruttore ha rilevato la non conformità alle previsioni del principio contabile il quale, nel consentire ampia discrezionalità in ordine al livello di analisi da utilizzare per individuare le categorie di entrate che possono dar luogo a crediti di dubbia e difficile esazione - ammettendo infatti che *"(...) la scelta del livello di analisi, è lasciata al singolo ente, il quale può decidere di fare riferimento alle tipologie o di scendere ad un maggiore livello di analisi, costituito dalle categorie, o dai capitoli"* - richiede però che la scelta effettuata sia mantenuta inalterata in tutto l'iter di calcolo del fondo, indicato dal principio contabile stesso, e che vi sia omogeneità e coerenza tra le grandezze contabili prese a riferimento.

L'ente ha invece svalutato i singoli capitoli di entrata applicando, ai residui attivi mantenuti al termine dell'esercizio, una percentuale di svalutazione ottenuta con un livello di dettaglio diverso dal capitolo, oppure mediante valutazioni di tipo diverso, non motivate né nel corso dell'istruttoria svolta, né nelle relazioni di

accompagnamento al bilancio ed al rendiconto dell'esercizio e, pertanto, non "agganciate" ai dati contabili utilizzati e richiesti, secondo i principi contabili, per il calcolo del congruo accantonamento.

La capacità di smaltimento nel quinquennio precedente avrebbe dovuto invece essere ottenuta considerando i residui iniziali e le relative riscossioni afferenti allo stesso capitolo di entrata svalutato nel fondo crediti di dubbia esigibilità in sede di rendiconto. Successivamente, il FCDE avrebbe dovuto essere quantificato applicando il complementare a cento della capacità di smaltimento, così ottenuta, ai residui attivi risultanti al termine dell'esercizio nei singoli capitoli.

Per quanto concerne la modalità operativa di cui alla lettera (c) e l'esclusione, dal calcolo del fondo, dei crediti che l'ente ha attestato essere assistiti da "garanzie", il Magistrato istruttore ha evidenziato che, nonostante l'esplicita richiesta dei dati sottostanti e di dettaglio avanzata in sede istruttoria, le informazioni fornite sono risultate generiche, e non supportate dalla necessaria individuazione di tali crediti rispetto all'ammontare dei residui attivi finali indicati nel prospetto di calcolo trasmesso, né dalla dimostrazione delle modalità operative con le quali il fondo è stato calcolato, a detta dell'ente, sui crediti residuali.

Oltre a questo, nel prospetto di calcolo trasmesso in sede istruttoria non risulta alcuna distinzione tra i crediti assistiti da garanzia e quelli da svalutare, in quanto i dati residuali del quinquennio delle sopradette voci sono riferiti a tutti i residui attivi ad esse relativi e, pertanto, non nettizzati dai crediti che l'ente asserisce di non aver svalutato.

L'operato dell'ente non è risultato conforme al principio contabile il quale, pur consentendo di non costituire il fondo crediti di dubbia esigibilità per i crediti assistiti da fideiussione, prevede in ogni caso che l'individuazione delle entrate da svalutare debba essere effettuata in occasione della predisposizione del bilancio di previsione, così da distinguere, fin da tale momento e sulla base delle relative e adeguate scritture contabili (anche mediante la creazione di capitoli di entrata diversificati), i crediti per i quali l'ente non ritiene di dover disporre l'accantonamento al FCDE da quelli per i quali, invece, tale svalutazione risulta necessaria. Successivamente, a rendiconto, si dovrà valutare l'andamento della riscossione quinquennale solo per i residui attivi relativi ai crediti che l'ente, a monte, ha ritenuto di dover sottoporre a svalutazione, e solo per questi ultimi si dovrà disporre il correlato e congruo accantonamento al FCDE, sempre secondo la metodologia prevista.

L'ente ha invece quantificato il fondo relativo alle entrate in questione senza aver impostato ed individuato, a monte, un criterio univoco, omogeneo e misurabile (percentualmente, rispetto ai residui delle due voci di entrata) per distinguere i crediti da svalutare da quelli per i quali il principio contabile consente di non svalutare, e ciò rende non ammissibile la modalità di quantificazione utilizzata dall'ente.

Per quanto sopra esposto, non è risultata parimente ammissibile l'ulteriore attestazione resa dall'ente in sede istruttoria secondo cui altre entrate sono state "erroneamente accantonate" nel FCDE del rendiconto degli esercizi esaminati in quanto trattasi di crediti "garantiti dal contratto di appalto e relativa polizza fideiussoria all'epoca in essere con il gestore del servizio di riscossione coattiva". L'ente fa riferimento, nello specifico, ai crediti relativi a "Rimborso spese notifica avvisi di accertamento, cap. 312/01", "Recupero evasione TARSU, cap. 34/01" e "Recupero evasione TASI, cap. 46/01".

In tal caso, nel sottolineare quanto già espresso in relazione all'assenza di una idonea ed univoca individuazione, a monte, delle entrate da svalutare, il Magistrato istruttore ha rilevato che la valutazione delle stesse all'epoca effettuata dall'ente, sulla base della necessità di tutelarsi dalla mancata riscossione di poste attive, non può essere rivista e rielaborata a posteriori sottraendo dalle entrate effettivamente considerate, ora per allora, alcune poste che, in sede di determinazione del fondo, l'ente stesso abbia considerato di dubbia e difficile esigibilità.

Infine, in relazione alla mancata svalutazione dei crediti "già riscossi attraverso i canali postali alla data del 31.12", peraltro anch'essi non quantificati rispetto al totale dei residui attivi conservati, il Magistrato istruttore ha rilevato che l'esclusione, dal novero delle poste attive da svalutare, di quelle formalmente contabilizzate tra gli incassi dell'esercizio successivo non trova riscontro nelle disposizioni del principio contabile, che non prevede alcuna possibilità di decurtazione rispetto ai residui conservati al termine dell'esercizio, incluse quelle relative alle riscossioni avvenute successivamente rispetto alla chiusura dell'esercizio. La metodologia di calcolo del fondo, infatti, essendo basata sulla capacità di riscossione dei residui nel quinquennio pregresso, mediante una media dei valori annui delle riscossioni, determina l'accantonamento legato al rischio sui residui già tenendo conto che una parte di detti residui verrà riscossa. Il principio contabile richiede, contrariamente a quanto disposto dall'ente, che l'accantonamento al fondo crediti, a rendiconto, sia determinato, in relazione alle tipologie di entrata ritenute di dubbia esigibilità, su tutti i residui attivi risultanti alla fine dell'esercizio appena concluso, a seguito delle operazioni di riaccertamento ordinario, relativi sia all'esercizio di competenza cui si riferisce il rendiconto, sia agli esercizi precedenti.

Nella quantificazione del fondo crediti di dubbia esigibilità accantonato nel rendiconto 2017, infine, il Magistrato istruttore ha rilevato che l'ente non ha riproposto, tra le entrate svalutate, alcune delle voci già considerate nel fondo accantonato nel rendiconto 2016, e non ha fornito alcuna motivazione in relazione all'esclusione operata, né in sede istruttoria né in sede di relazioni di accompagnamento al bilancio ed al rendiconto dell'esercizio. Ci si riferisce, in particolare, alle entrate derivanti da "Proventi asilo nido, cap. 186/1" e "Proventi concessioni cimiteriali, cap. 264/1".

L'assenza di "adeguata illustrazione", richiesta dal principio contabile (esempio n. 5) in ordine alle entrate che l'ente non considera di dubbia esigibilità, rende non

ammissibile l'operato dell'ente. Preme evidenziare, a riprova della dubbia esigibilità di dette entrate, che le voci relative ai Proventi asilo nido ed alle Concessioni cimiteriali sono state nuovamente svalutate dall'ente nel FCDE accantonato negli esercizi successivi (entrambe nel rendiconto 2018, ed i Proventi asilo nido anche nel rendiconto 2019) e che il loro grado medio di realizzo, nel quinquennio 2013-2017, risulta pari rispettivamente al 54,36 per cento ed al 3,64 per cento.

Per quanto sopra esposto, in sede istruttoria è stato pertanto effettuato il ricalcolo del congruo accantonamento minimo da disporre nel fondo crediti del rendiconto 2017, secondo i parametri previsti dai principi contabili, utilizzando i dati contabili forniti dall'ente ed il livello di dettaglio pari al capitolo dell'entrata, come prescelto dall'ente.

Tale ricalcolo ha evidenziato:

- (a) la sottostima del fondo per 16.473,73 euro in relazione alle n. 9 voci di entrata per le quali tale percentuale è stata calcolata facendo riferimento ad un livello di dettaglio dei dati residuali superiore al singolo capitolo di entrata, e cioè considerando le poste *"della stessa tipologia/categoria coinvolti nel calcolo"* per le quali l'ente ha disposto un accantonamento pari a 683.302,07 euro, anziché a 699.775,80 euro;
- (b) la sottostima del fondo per 51.720,44 euro, rispetto al valore minimo congruo, per la voce di entrata *"Recupero evasione ICI cap. 18/1"*, pari a 709.445,57 euro, a fronte di un accantonamento minimo da disporre pari a 761.166,01 euro. Tale ricalcolo evidenzia, peraltro, la non fondatezza dell'attestazione resa dall'ente in sede istruttoria secondo cui l'accantonamento disposto per tale voce di entrata risulterebbe sovrastimato di 38.998,50 euro rispetto all'accantonamento minimo stimato dall'ente 670.447,07 euro. Tale stima, infatti, risulta non corretta, in quanto calcolata dall'ente sulla base della percentuale di riscossione (8,50 per cento) ottenuta considerando il dato cumulato dei capitoli *"della stessa tipologia/categoria coinvolti nel calcolo"*, anziché l'andamento dei residui del capitolo in questione nel quinquennio 2013-2017, che evidenzia un grado di riscossione pari all'1,83 per cento;
- (c) un maggior accantonamento di 86.564,26 euro, rispetto al minimo congruo calcolato secondo le modalità previste dai principi contabili, per la voce di entrata *"Tares-Tari, cap. 23"*, pari a 323.707,72 euro, a fronte di un importo minimo da disporre pari a 237.143,46 euro;
- (d) la sottostima del fondo per 67.628,91 euro in relazione alle due entrate (*"Proventi per sanzioni violazione di leggi, regolamenti e ordinanze ACP-ACS, cap. 198/1"* e *"L.R.T. 78/1998 contributi adempimenti istruttori controllo e vigilanza cave, cap. 318"*) per le quali l'ente ha attestato di aver calcolato la quota accantonata mediante un metodo *"manuale"*. Infatti, l'accantonamento minimo congruo ricalcolato risulta pari a 102.899,25 euro per la voce *"Proventi per sanzioni violazione di leggi, regolamenti e ordinanze (ACP-ACS), cap. 198/1"* (anziché a 92.779,91 euro, come disposto dall'ente) e pari a 271.711,45 euro

per la voce "L.R.T. 78/1998 contributi adempimenti istruttori controllo e vigilanza (cave), cap. 318" (anziché a 214.201,88 euro, come disposto dall'ente);

- (e) la sottostima del fondo per 408.861,11 euro relativa alle due entrate ("Proventi asilo nido, cap. 186/1" e "Proventi concessioni cimiteriali, cap. 264/1") già svalutate nel fondo crediti del rendiconto 2016 e non riproposte nel rendiconto 2017, in assenza di motivazione al riguardo. In particolare, per i "Proventi asilo nido, cap. 186/1" l'accantonamento minimo congruo è definito in 8.458,90 euro, e per i "Proventi concessioni cimiteriali, cap. 264/1" in 400.402,21 euro.

Complessivamente, pertanto, il fondo crediti di dubbia esigibilità del rendiconto 2017, al termine dell'istruttoria, è stato ridefinito in 2.481.557,08 euro, anziché in 2.023.437,15 euro come accertato dall'ente, con una differenza di 458.119,93 euro.

Gli esiti della fase istruttoria, per come appena sintetizzati, sono stati rappresentati all'ente con nota di osservazioni del Magistrato istruttore n. 3255 del 29 marzo 2023, al fine di attivare il necessario contraddittorio.

Nella nota inviata ai fini del contraddittorio, l'ente ha fornito una nuova e diversa ricostruzione - rispetto a quanto attestato sia in sede istruttoria, sia nei successivi approfondimenti - del FCDE ritenuto congruo al termine di ciascuno degli esercizi esaminati, ivi considerando anche le voci di entrata non comprese nell'originaria quantificazione e che il Magistrato istruttore ha ritenuto dovessero essere aggiunte.

Secondo la nuova prospettazione, l'ente ha quantificato il fondo minimo congruo che avrebbe dovuto accertato al termine degli esercizi 2017, 2018 e 2019 rispettivamente in 2.082.486,88 euro, 1.204.460,58 euro e 961.597,18 euro, confermando la sottostima dell'accantonamento nei fatti disposto e rilevata dal Magistrato istruttore, seppur per importi inferiori rispetto a quelli rappresentati nella nota di osservazioni.

Il ricalcolo effettuato dall'ente è stato quantificato, oltretutto utilizzando per tutte le voci di entrata il criterio della media semplice, operando una decurtazione sui residui attivi presenti al termine di ciascuno degli esercizi in questione, in relazione alle voci "Recupero evasione ICI, cap. 18", "Recupero IMU, cap. 19", "Recupero evasione TASI, cap. 46/01" e "Proventi concessioni cimiteriali, cap. 264/1", rispettivamente pari a 45.000,00 euro, 200.000,00 euro, 30.000,00 euro e 125.000,00 euro (per complessivi 400.000,00 euro). L'ente, a tale proposito, ha attestato che tali riduzioni sono relative ai residui attivi "garantiti da fideiussione".

L'elencazione sopra indicata, relativa alle entrate garantite da fideiussione attestate in sede di contraddittorio, non è coerente con quella fornita in sede istruttoria (ove le entrate assistite da garanzia sono state individuate nei "Proventi per sanzioni violazione di leggi, regolamenti e ordinanze ACP-ACS, cap. 198/1" e nei contributi di cui alla voce "L.R.T. 78/1998 contributi adempimenti istruttori controllo e vigilanza cave, cap. 318") né, fatta eccezione per il "Recupero evasione TASI, cap.

46/01, con quella fornita nelle integrazioni istruttorie ove, secondo l'ente, le seguenti entrate sono state erroneamente svalutate nel FCDE pur essendo assistite da garanzia fideiussoria: *"Rimborso spese notifica avvisi di accertamento, cap. 312/01"*, *"Recupero evasione TAR SU, cap. 34/01"* e *"Recupero evasione TASI, cap. 46/01"*.

Rilevate le sopradescritte incoerenze, il Magistrato istruttore, con nota del 12 aprile 2023, ha richiesto l'invio, in copia, delle fideiussioni attestate nell'importo complessivo di 400.000,00 euro.

In risposta a tale richiesta l'ente, con nota del 14 aprile 2023 (prot. Sez. n. 3639/2023), ha comunicato che *"stante anche il tempo trascorso e il susseguirsi di diverso personale assegnato, non ci è stato possibile reperire le relative polizze fideiussorie presso l'archivio comunale"*.

Le incoerenti attestazioni rese dall'ente in ordine alle modalità di calcolo del FCDE, le differenti indicazioni fornite circa le entrate garantite da fideiussione e, soprattutto, la mancata prova dell'esistenza delle fideiussioni indicate nella risposta al contraddittorio, oltre ad aver complicato e ritardato tutto l'iter istruttorio, evidenziano margini di inattendibilità dei dati e delle informazioni nel complesso fornite. Tale comportamento è anche in grado di minare alle radici il controllo della Sezione sui conti dell'ente, e di ridurne l'efficacia.

Per tali ragioni, la Sezione reputa inammissibile la prospettazione del fondo minimo congruo fornita dall'ente, e conferma la rideterminazione di tale accantonamento, nel rendiconto 2017, contenuta nella nota di osservazioni inviata all'ente e pari a 2.481.557,08 euro.

In sede istruttoria, inoltre, è stata rilevata la non corretta determinazione dell'accantonamento al fondo per la restituzione delle anticipazioni di liquidità, con riferimento alle erogazioni che l'ente ha ottenuto negli anni 2013, 2014 e 2015. Si è infatti proceduto, sulla base dei piani di ammortamento trasmessi dall'ente, alla determinazione dell'ammontare del debito residuo complessivo al 31 dicembre 2017 riferito alla quota capitale, così articolato:

- Anno 2013: anticipazione ottenuta 218.753,42 euro, quota capitale rimborsata 19.391,85 euro e debito residuo 199.361,57 euro;
- Anno 2014: anticipazione ottenuta 218.753,42 euro, quota capitale rimborsata 14.804,34 euro e debito residuo 203.949,08 euro;
- Anno 2015: anticipazione ottenuta 721.237,97 euro, quota capitale rimborsata 45.920,93 euro e debito residuo 675.317,04 euro.

In termini complessivi, il debito residuo delle anticipazioni di liquidità, al termine dell'esercizio 2017, ammonta a 1.078.627,69 euro, ed in tale misura deve essere definito l'accantonamento all'apposito fondo del risultato di amministrazione, in luogo della quota accertata dall'ente e pari a 1.068.094,82 euro.

La differenza di 10.532,87 euro, pertanto, deve essere riallocata nel fondo anticipazioni di liquidità del risultato di amministrazione 2017, per garantire la

corrispondenza tra l'accantonamento di risorse e l'effettivo debito residuo al termine dell'esercizio.

Sempre in relazione alla quota accantonata nel risultato di amministrazione, è emerso inoltre che l'ente non ha costituito il fondo rischi per le perdite degli organismi partecipati previsto dall'art.21 del d.lgs. n.175/2016 in relazione alla partecipazione (dello 0,03% del capitale sociale) detenuta in Internazionale Marmi e Macchine Carrara S.p.A., da quantificarsi, sulla base dei dati trasmessi dall'ente alla banca dati del Dipartimento del Tesoro, in 6.104,23 euro, riferiti (per 5.903,05 euro) alla perdita societaria del bilancio 2015 non ripianata, per la quale l'ente avrebbe dovuto mantenere l'accantonamento disposto nel risultato di amministrazione 2016, come riapprovato in sede di misure correttive, fino all'avvenuto ripiano della stessa, nonché incrementarlo, nel risultato 2017, della quota relativa alla perdita societaria conseguita nel bilancio 2016 (per 201,21 euro), anch'essa non ripianata.

Anche tali problematiche sono state rappresentate all'ente al fine di attivare il necessario contraddittorio ma l'ente non ha fornito elementi ulteriori o considerazioni specifiche in proposito.

Per quanto emerso nel corso dell'istruttoria, pertanto, vista la rideterminazione della quota vincolata da legge e principi contabili, della parte destinata ad investimenti e delle quote accantonate (al fondo crediti di dubbia esigibilità, al fondo anticipazione di liquidità ed al fondo perdite società partecipate), il risultato di amministrazione al termine dell'esercizio 2017 si ridefinisce con l'accertamento di un disavanzo effettivo pari a 1.946.747,33 euro, anziché pari a 1.467.928,67 euro come accertato dall'ente, con un peggioramento di 478.818,66 euro.

Il controllo monitoraggio effettuato sul risultato di amministrazione dell'esercizio 2016 aveva condotto alla definizione di un risultato formale di amministrazione al 31 dicembre 2016 positivo e pari a 1.695.759,17 euro, e di una quota disponibile negativa pari a 1.816.074,10 euro. Del disavanzo complessivamente accertato, una quota pari a 256.888,25 euro era stata qualificata come disavanzo ordinario, e una quota pari a 1.559.185,85 euro era stata qualificata come "maggiore disavanzo derivante dal riaccertamento", il cui finanziamento resta definito nel piano di rientro articolato in 29 annualità (a decorrere dal 2015) con una rata costante di 57.747,62 euro.

Ai fini della suddivisione del risultato 2017 nelle due componenti (ordinaria e da riaccertamento) va considerato che il disavanzo da riaccertamento straordinario al 31 dicembre 2016 (1.559.185,85 euro) deve risultare ridotto, al termine dell'esercizio 2017, in misura almeno pari alla rata definita dall'ente nel piano di rientro (57.747,62 euro).

Tenuto conto di quanto disposto dall'art. 4 del decreto ministeriale 2 aprile 2015, nonché dell'articolazione del disavanzo di amministrazione al 31 dicembre 2016 e del piano di rientro adottato dall'ente ai sensi del citato decreto ministeriale, il disavanzo realizzato al termine dell'esercizio 2017 si deve ritenere suddiviso in disavanzo della gestione per 445.309,10 euro, e in disavanzo da riaccertamento straordinario per 1.501.438,23 euro.

La non corretta definizione delle componenti del risultato di amministrazione costituisce una irregolarità contabile, in quanto la quota disponibile, nel caso di specie negativa, è stata di fatto alimentata da risorse vincolate al finanziamento generico di investimenti, ovvero al finanziamento di specifici interventi, che risultano distolte dal loro ordinario impiego per essere destinate al finanziamento di spese di diversa natura, nonché da risorse che dovevano essere accantonate per la tutela dei crediti di difficile esazione, per la tutela di rischi connessi alla presenza di perdite degli organismi partecipati e per la restituzione dell'anticipazione di liquidità, da considerarsi pertanto indisponibili.

La presenza, poi, di un risultato negativo di amministrazione, accertato nei termini sopra indicati, ancorché in parte conseguente all'applicazione dei principi introdotti dal processo di armonizzazione contabile, deve essere rilevata, poiché espressione di situazioni sottostanti contrarie ai principi di sana gestione e sostenibilità finanziaria.

La Sezione, constatata la distorta rappresentazione dei dati di consuntivo e degli equilibri interni di bilancio, ne richiede la correzione attraverso l'adozione di apposita delibera consiliare ai sensi dell'art. 148-bis, terzo comma, del Tuel.

Tale atto dovrà condurre alla corretta determinazione del risultato di amministrazione dell'esercizio considerato, al fine di garantire il pieno rispetto del principio di veridicità e attendibilità dei documenti di rendiconto, e dovrà anche provvedere ai necessari aggiustamenti dei bilanci degli esercizi successivi per gli effetti che su questi si siano prodotti, anche in relazione al mancato finanziamento del disavanzo effettivo e all'eventuale copertura di spese dell'esercizio con quote dell'avanzo libero non correttamente determinato.

Inoltre, l'accertamento della sopra menzionata condizione di squilibrio comporta, ai sensi del citato comma dell'art. 148-bis Tuel, l'obbligo di adottare i provvedimenti idonei a rimuovere l'irregolarità rilevata e a ripristinare gli equilibri di bilancio e la 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, assicurare la relativa copertura nei termini definiti nella delibera consiliare approvata ai sensi del d.m. 2 aprile 2015.

CASSA VINCOLATA

Dall'esame istruttorio condotto sul rendiconto 2017, è emerso che l'ente non ha proceduto ad effettuare in bilancio la corretta e integrale contabilizzazione delle movimentazioni dei flussi di cassa relativi alle entrate a specifica destinazione, come invece previsto rispettivamente dall'art. 180 Tuel per le modalità di riscossione, e dall'art. 195 Tuel per il loro successivo utilizzo; ciò riguarda, in particolare, le entrate derivanti dai proventi da sanzioni al Codice della Strada.

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

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

Il bilancio deve garantire un equilibrio costante tra le spese e le entrate "generiche" (ordinarie e non) poiché, per il principio di unità del bilancio, tali entrate sono preordinate al finanziamento della generalità delle spese del bilancio. Al contempo, deve essere garantito un equilibrio delle partite vincolate, in modo tale che il flusso di entrata di queste ultime sia sempre in grado di finanziare gli specifici interventi cui sono destinate per disposizione di legge e/o regolamentare.

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

I principi introdotti dal d.lgs. n. 118/2011 (armonizzazione contabile) hanno sostanzialmente confermato le regole già previste per la gestione di cassa. Il principio contabile applicato alla contabilità finanziaria, al punto 10.1, prescrive che *"gli enti locali, ai sensi di quanto previsto dall'art. 180, comma 3, lettera d, del Tuel*

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

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

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

Nel caso in esame, come detto, risultano non vincolati nella cassa dell'ente i proventi da sanzioni pecuniarie al codice della strada, in base alla presunzione che gli stessi possano essere qualificati come "entrate a destinazione generica".

In ordine alla possibilità di qualificare una risorsa come vincolata, occorre valutare due requisiti: il primo, riferito al soggetto che ne dispone il vincolo; il secondo, relativo alla destinazione della risorsa a "specifici interventi di spesa". Ciò detto, i proventi da sanzioni per violazioni al codice della strada rispondono ad entrambi i requisiti, essendo entrate che la l. 285/92 destina alla realizzazione di specifici interventi, che l'ente deve individuare tra quelli elencati, in modo puntuale, dal comma 4 dell'art. 208, o dal comma 12-ter dell'art. 142.

Oltre a quanto già sopra argomentato, vale la pena ricordare che gli stessi principi contabili, nell'Appendice tecnica del Principio contabile applicato concernente la contabilità finanziaria (All. 4/2 al d. lgs. 118/2011), all'Esempio n. 4, riferito all'accertamento dei proventi derivanti dalle sanzioni per violazioni al codice della strada, precisano espressamente che, per tali proventi "il legislatore, in deroga al principio contabile generale n. 2 dell'unità del bilancio, ha introdotto un vincolo di specifica destinazione, al fine di correlare parte delle somme previste ed introitate ad interventi di miglioramento della circolazione stradale" (rilievo aggiunto).

Per quanto complessivamente emerso e per le ragioni appena espresse, la Sezione non ritiene corretta la metodologia contabile di rilevazione delle poste vincolate in termini di cassa (riferita alle sole entrate in conto capitale e ai trasferimenti ricevuti in acconto), poiché la stessa non permette di definire l'ammontare complessivo delle entrate vincolate nella destinazione e l'eventuale loro impiego per il pagamento di spese correnti nel corso del 2017 ai sensi dell'art. 195 Tuel. Le difficoltà di quantificazione sopra indicate non consentono neanche la valutazione del rispetto dell'art. 222 Tuel.

L'irregolarità sopra rilevata comporta, inoltre, una non corretta rappresentazione del fondo di cassa nel conto presentato dal tesoriere dell'ente e allegato al rendiconto della gestione 2017 di cui all'art. 226 Tuel.

Oltre a questo, l'operato dell'ente appare di dubbia correttezza anche in relazione alla contabilizzazione delle altre entrate vincolate in base alle disposizioni del d. lgs. n. 118/2011 relative a mutui, trasferimenti in conto capitale e contributi agli investimenti.

A fronte, infatti, di ingenti riscossioni riferite alle poste sopra indicate, l'ente non ha movimentato la cassa vincolata, che risulta essere pari a zero all'inizio ed al termine dell'esercizio, attestando, in sede istruttoria, che *"l'ente avendo unicamente contributi soggetti a rendicontazione prima dell'erogazione da parte di enti terzi e fondazioni bancarie private, non è necessario prevedere cassa vincolata"*.

Tale attestazione, pur richiamando la fattispecie al punto 10.7 *"Spese vincolate pagate prima del correlato incasso"* del principio contabile (secondo cui, in tali circostanze, l'ordinativo di incasso della correlata entrata non deve riportare l'indicazione del vincolo) suscita alcune perplessità soprattutto con riferimento ai dati dell'esercizio 2018, esaminati più avanti nella presente delibera, cui si fa espresso rinvio.

Gli esiti della fase istruttoria, per come appena sintetizzati, sono stati rappresentati all'ente con nota di osservazioni del Magistrato istruttore n. 3255 del 29 marzo 2023, al fine di attivare il necessario contraddittorio.

In tale fase, l'ente non ha fornito elementi ulteriori o considerazioni specifiche sul rilievo formulato.

Nel caso di specie, peraltro, l'irregolarità rilevata sulla cassa si associa ad una condizione di squilibrio del bilancio, evidenziata dalla presenza di un saldo negativo della parte disponibile del risultato di amministrazione accertato al termine dell'esercizio.

La Sezione, constatata la distorta rappresentazione dei dati di consuntivo, ne richiede la correzione attraverso l'adozione di apposita delibera consiliare ai sensi dell'art. 148-bis, terzo comma, del Tuel.

Tale atto dovrà garantire una puntuale e affidabile rilevazione delle poste vincolate nell'ambito della gestione di cassa, al fine di assicurare il pieno rispetto del principio di veridicità e attendibilità dei documenti di rendiconto.

SEZIONE II - Rendiconto 2018

R.A. - RISULTATO DI AMMINISTRAZIONE

La gestione complessiva ha chiuso, dal punto di vista contabile, con un avanzo di amministrazione pari a 787.996,90 euro, a fronte del quale l'ente ha provveduto alla definizione delle quote accantonate (per complessivi 2.186.240,72 euro, di cui a fondo crediti di dubbia esigibilità per 1.139.892,28 euro ed al fondo anticipazione di liquidità per 1.046.348,44 euro), con quantificazione pari a zero delle quote vincolate e della parte destinata ad investimenti, accertando un disavanzo di amministrazione effettivo pari a 1.398.243,82 euro.

Come già evidenziato nella sezione I, il risultato di amministrazione 2018 è stato confermato, senza rettifiche in aumento rispetto ai dati originariamente accertati con il rendiconto di gestione, con la delibera del consiglio comunale n. 22/2020 adottata a seguito e in ottemperanza agli esiti del controllo effettuato dalla Sezione sui rendiconti 2015 e 2016 (deliberazione n. 15/2020/PRSP del 6 febbraio 2020), con la quale l'ente ha adeguato le risultanze degli esercizi 2015 e 2016 senza tuttavia rideterminare i risultati degli esercizi 2017 e 2018.

L'istruttoria, tuttavia, ha evidenziato una diversa quantificazione del risultato dell'esercizio 2017, che ha condotto alla definizione di un risultato formale pari a 1.623.603,30 euro e di una quota disponibile negativa pari a 1.946.747,33 euro, con un peggioramento di 478.818,66 euro del quale si deve tenere conto nella determinazione del risultato 2018.

La diversa quantificazione della quota vincolata da legge e principi contabili emersa a seguito del controllo sul rendiconto 2017 (sezione I) e risultata ivi incrementata di 2.276,16 euro rispetto alla quantificazione effettuata dall'ente, comporta la ridefinizione della corrispondente quota del risultato di amministrazione 2018 in 2.276,16 euro, anziché pari a zero come accertato dall'ente.

Analogamente, la diversa quantificazione della parte destinata agli investimenti emersa a seguito del controllo sul rendiconto 2017 (sezione I), e risultata ivi incrementata di 1.785,47 euro rispetto alla quantificazione effettuata dall'ente, comporta il corrispondente incremento della quota del risultato di amministrazione 2018.

Oltre a questo, in sede istruttoria è stato rilevato che l'avanzo generato nella gestione di competenza di parte capitale, pari a 39.744,88 euro, non è stato adeguatamente ricollocato tra le componenti vincolate e/o destinate dell'avanzo di amministrazione. Tale avanzo non risulta valorizzato nel prospetto di "Verifica equilibri" approvato dall'ente in sede di rendiconto nel quale, infatti, il saldo della gestione di competenza di parte capitale risulta pari a zero. Al conseguimento di tale saldo risultano aver contribuito entrate di parte corrente

destinate al finanziamento di spese di parte capitale, indicate, nel prospetto in questione, in 45.228,90 euro e che, in sede istruttoria, l'ente ha ricondotto ad un trasferimento da parte dell'Istituzione del Parco Nazionale della Pace, attestando di averlo utilizzato, nel corso dell'esercizio, per la manutenzione straordinaria delle strade.

L'istruttoria ha tuttavia evidenziato un'ulteriore quota di risorse di parte corrente della gestione della competenza che sono state destinate al finanziamento di spese di parte capitale, ammontanti a 39.744,88 euro e scaturite dalle economie verificatesi a seguito della rinegoziazione di alcune posizioni di mutuo. L'impiego di tali risorse del bilancio 2018 per il finanziamento di spese di parte capitale è stato definito già in sede di rendiconto 2017 mediante assunzione di un impegno pluriennale da imputare all'esercizio 2018, ed effettivamente imputato nel corso della gestione di tale esercizio. Tale circostanza, che evidenzia peraltro una possibile non corretta assunzione di impegni di parte capitale in assenza di adeguata copertura finanziaria nei termini definiti dal principio contabile, conduce ad una diversa quantificazione delle entrate di parte corrente destinate a spesa di investimento rispetto a quella contenuta nel prospetto di "Verifica equilibri" allegato al rendiconto (45.228,90 euro), e pari a 84.973,78 euro. La differenza di 39.744,88 euro genera dunque un saldo della gestione di competenza di parte capitale da considerare quale avanzo della gestione da vincolare al termine dell'esercizio.

Per quanto complessivamente esposto, tenuto conto della quota proveniente dalla rideterminazione del risultato 2017 (pari a 1.785,47 euro) e della quota generata dalla gestione della competenza (pari a 39.744,88 euro), la parte destinata ad investimenti del risultato di amministrazione 2018 si ridefinisce in 41.530,35 euro, anziché pari a zero come accertato dall'ente.

In relazione a tale esito della fase istruttoria, rappresentato all'ente con nota di osservazioni del Magistrato istruttore n. 3255 del 29 marzo 2023, al fine di attivare il necessario contraddittorio, l'ente, nella nota prot. 3516/2023, già citata, ha espresso alcune considerazioni che, tuttavia, si limitano a confermare l'avvenuto impiego dei proventi da rinegoziazione mutui per spesa di parte capitale, ed alla contestuale *"emissione di mandato e reversale a compensazione"*.

Tali precisazioni non risultano pertinenti al rilievo espresso dal Magistrato istruttore che, invece, da tale circostanza (cioè la destinazione a spesa di investimento, e l'effettivo utilizzo di risorse correnti maggiori di quelle considerate nel prospetto di "Verifica equilibri") aveva rilevato la realizzazione di un avanzo della gestione di competenza di parte capitale più alto di quello indicato nel prospetto di "Verifica equilibri", e non opportunamente vincolato. Tale avanzo, tuttavia, non risulta generato dalle economie derivanti dalla rinegoziazione mutui (che l'ente ha effettivamente utilizzato per spese di investimento) bensì da altre risorse di parte capitale che non sono state utilizzate. Pertanto, la parte destinata ad investimenti del risultato di amministrazione 2018 viene confermata nella quantificazione contenuta nella nota di osservazioni e pari a 41.530,35 euro.

L'istruttoria ha altresì evidenziato che, a seguito dell'eliminazione di residui passivi della parte capitale, non compensati dall'equivalente eliminazione del residuo attivo, l'ente non ha provveduto a vincolare o destinare la corrispondente quota di avanzo realizzato, per un importo di 158,93 euro.

In sede istruttoria l'ente ha attestato, a tale riguardo, che detta quota è riferita ad economie di spese alimentate, in esercizi precedenti, da mutui, successivamente devoluti. Il mancato vincolo di dette economie, al termine dell'esercizio, è stato attribuito dall'ente alla circostanza che detti mutui *“contratti con la Cassa ddpp., generano entrate pari [...] ai mandati di spesa e quindi le minori spese non vengono vincolate nel risultato di amministrazione”*.

In presenza di disponibilità residue di un prestito non impiegate per la spesa di investimento, l'ente può concordare, con l'istituto creditore, la devoluzione del mutuo, e destinare l'importo residuo del prestito alla realizzazione di interventi nuovi e diversi rispetto a quelli originariamente programmati e interamente eseguiti.

In tal caso, dal lato dell'entrata, il rispetto dei principi contabili impone la conservazione del residuo attivo in quanto, permanendo il credito in base al quale è stato assunto l'accertamento, non sussistono i presupposti per lo stralcio del residuo attivo, bensì quelli per il suo riaccertamento e mantenimento.

Sul versante della spesa, invece, l'ente deve procedere alla contabilizzazione delle economie di impegno, poiché non risultano più sussistenti i presupposti giuridici per il mantenimento del residuo passivo, e deve corrispondentemente iscrivere una quota di vincolo nel risultato di amministrazione per garantire che l'entrata, comunque confluita nel risultato dell'esercizio o dei precedenti, possa essere ridestinata, negli esercizi successivi, al finanziamento delle nuove opere programmate e definite nell'atto di devoluzione del mutuo. La stessa logica va perseguita nel caso in cui gli impegni non abbiano dato origine a residui passivi, ma siano confluiti nel FPV, attraverso l'assunzione di impegni con imputazione ad esercizi successivi, e, nell'esercizio di specie, abbiano costituito economie della gestione.

L'attestazione dell'ente, peraltro impropriamente riferita alle movimentazioni di cassa, laddove indica la corrispondenza tra le entrate ed i mandati di spesa, non fa venir meno l'esigenza di vincolare la quota di avanzo scaturita dalla cancellazione del residuo passivo finanziato dal mutuo devoluto, in assenza di indicazioni circa la cancellazione del correlato residuo attivo.

Pertanto, la quota vincolata da mutui del risultato di amministrazione viene ridefinita in 158,93 euro, anziché pari a zero, come accertato dall'ente.

Anche tale problematica è stata rappresentata all'ente al fine di attivare il necessario contraddittorio ma l'ente non ha fornito elementi ulteriori o considerazioni specifiche in proposito.

Per quanto concerne la quota accantonata del risultato di amministrazione 2018, in sede istruttoria è stata rilevata la non corretta quantificazione del fondo crediti di dubbia esigibilità effettuata dall'ente (1.139.892,28 euro), in quanto ottenuta

mediante una metodologia di calcolo non conforme alle modalità previste dal principio contabile applicato di cui all'Allegato 4/2, del d.lgs. n. 118/2011 (Esempio n. 5).

Analogamente a quanto rilevato per l'esercizio 2017, anche per il FCDE accantonato nel rendiconto 2018 l'ente ha attestato, in sede istruttoria, che il calcolo è stato effettuato con il metodo ordinario e con un livello di dettaglio corrispondente al capitolo di entrata, con svalutazione di n. 13 capitoli di entrata, per ciascuno dei quali l'ente ha indicato "l'importo minimo" e "l'importo effettivo", corrispondente alla quota accantonata. Oltre a ciò, l'ente ha specificato di aver utilizzato, per alcune entrate, la media semplice, e per altre la media ponderata "lett. c)" (con calcolo della percentuale di riscossione media mediante il rapporto ponderato delle percentuali del quinquennio con lo 0,35 per cento per le ultime due annualità del biennio precedente, e con lo 0,10 per cento per il triennio precedente).

Inoltre, sempre in sede istruttoria, l'ente ha inviato un prospetto di dettaglio del calcolo effettuato per la determinazione della percentuale di riscossione utilizzata per il calcolo della quota accantonata per ciascuna entrata.

Dalla documentazione complessivamente acquisita, risulta che il grado di riscossione ed il relativo complementare a 100 delle entrate considerate nel FCDE è stato ottenuto non in riferimento ai singoli capitoli di entrata, bensì con modalità diversificate. In particolare, l'ente:

- (a) per n. 12 voci di entrata ha calcolato la percentuale di riscossione ed il correlato complementare a 100 optando per un livello di dettaglio superiore al singolo capitolo di entrata. Dal prospetto di calcolo sopracitato risulta infatti che l'ente ha utilizzato i dati cumulati relativi alle poste residuali del quinquennio pregresso (2014/2018) "della stessa tipologia/categoria coinvolti nel calcolo" (seppur tale aggregato non corrisponda all'intera "tipologia/categoria" di entrata). La percentuale di riscossione così ottenuta, con il criterio della media semplice o della media ponderata, è stata applicata a n. 12 dei n. 13 capitoli di entrata rientranti in tale aggregato che presentano residui attivi al 31.12.2018;
- (b) per n. 1 voce di entrata ("*Proventi concessioni cimiteriali - cap. 264/1*"), l'ente ha accantonato nel FCDE il 73,11 per cento dei residui attivi presenti al termine dell'esercizio, attestando di aver determinato tali percentuali di smaltimento con metodo di calcolo "manuale", "utilizzato per poter sterilizzare i crediti assistiti da garanzie e quelli già riscossi attraverso i canali postali alla data del 31.12".

Nella quantificazione del fondo crediti di dubbia esigibilità accantonato nel rendiconto 2018, inoltre, l'ente non ha riproposto alcune delle voci già svalutate in sede di rendiconto 2016 e 2017 per le quali, nonostante l'esplicita richiesta istruttoria, l'ente non ha fornito alcuna motivazione in relazione all'esclusione operata. Di tale esclusione non si dà conto neppure nelle relazioni di accompagnamento al bilancio ed al rendiconto dell'esercizio. Ci si riferisce, in particolare, alle entrate derivanti da "*Proventi per sanzioni violazione di leggi*,

regolamenti e ordinanze (ACP-ACS), cap. 198/1" "Proventi quote di frequenza e refezione scolastica, cap. 182" e "L.R.T. 78/1998 contributi adempimenti istruttori controllo e vigilanza (cave), cap. 318", la cui dubbia esigibilità è comprovata dalla circostanza che le voci relative ai Proventi da sanzioni (ACP-ACS) ed i Proventi da frequenza e refezione scolastica sono state nuovamente svalutate nel fondo crediti di dubbia esigibilità accantonato dall'ente nel rendiconto 2019, e che il loro grado medio di realizzo, nel quinquennio 2014-2018, risulta pari rispettivamente al 2,51 per cento ed al 43,10 per cento. La voce relativa ai contributi da cave, invece, presenta un grado medio di realizzo, nel quinquennio citato, pari al 33,39 per cento, e residui attivi al 31 dicembre 2018 pari a 436.582,53 euro.

In sede istruttoria è stato pertanto effettuato il ricalcolo del congruo accantonamento minimo da disporre nel fondo crediti del rendiconto 2018, secondo i parametri previsti dai principi contabili, utilizzando i dati contabili forniti dall'ente ed il livello di dettaglio pari al capitolo dell'entrata, come prescelto dall'ente.

Tale ricalcolo ha evidenziato i seguenti effetti:

- (a) un maggior accantonamento, nel complesso, di 67.535,75 euro in relazione alle n. 12 voci di entrata per le quali tale percentuale è stata calcolata facendo riferimento ad un livello di dettaglio dei dati residuali superiore al singolo capitolo di entrata, e cioè considerando le poste *"della stessa tipologia/categoria coinvolti nel calcolo"*;
- (b) la sottostima del fondo per 87.490,35 euro in relazione alla voce di entrata (*"Proventi concessioni cimiteriali - cap. 264/1"*), per la quale l'ente ha attestato di aver calcolato la quota accantonata mediante un metodo *"manuale"*, *"utilizzato per poter sterilizzare i crediti assistiti da garanzie e quelli già riscossi attraverso i canali postali alla data del 31.12"*;
- (c) la sottostima del fondo per 420.517,05 euro relativa alle tre entrate già svalutate nel fondo crediti del rendiconto 2016 e/o 2017 e non riproposte in sede di rendiconto 2018, in assenza di motivazione al riguardo. In particolare, per i *"Proventi per sanzioni violazione di leggi, regolamenti e ordinanze (ACP-ACS), cap. 198/1"* l'accantonamento minimo congruo è definito in 100.071,96 euro, per i *"Proventi quote di frequenza e refezione scolastica, cap. 182"* in 29.638,20 euro e per i proventi *"L.R.T. 78/1998 contributi adempimenti istruttori controllo e vigilanza (cave), cap. 318"* in 290.806,89 euro.

Sulle ragioni della rettifica operata rispetto al FCDE quantificato dall'ente, si rimanda alle considerazioni già espresse nella sezione I della presente deliberazione.

Complessivamente, pertanto, il fondo crediti di dubbia esigibilità del rendiconto 2018 è stato ridefinito in 1.580.363,92 euro, anziché in 1.139.892,28 euro come accertato dall'ente, con una differenza di 440.471,64 euro.

Gli esiti della fase istruttoria, per come appena sintetizzati, sono stati rappresentati all'ente con nota di osservazioni del Magistrato istruttore n. 3255 del 29 marzo 2023, al fine di attivare il necessario contraddittorio.

Si rimanda a quanto esposto nella sezione I, relativa al rendiconto 2017, per la valutazione delle comunicazioni fornite dall'ente nella nota inviata ai fini del contraddittorio circa il congruo accantonamento a fondo crediti e nella successiva comunicazione prot. 3639/2023 già citata. Il Magistrato istruttore, non ritenendo ammissibile la nuova prospettazione del FCDE al termine dell'esercizio, ha pertanto confermato la quantificazione del fondo già contenuta nella nota di osservazioni, e pari per il 2018 a 1.580.363,92 euro.

Sempre in relazione alla quota accantonata nel risultato di amministrazione, è emerso inoltre che l'ente non ha costituito il fondo rischi per le perdite degli organismi partecipati previsto dall'art. 21 d.lgs. n.175/2016 in relazione alla partecipazione (dello 0,03% del capitale sociale) detenuta in Internazionale Marmi e Macchine Carrara S.p.A., da quantificarsi, sulla base dei dati trasmessi dall'ente dalla banca dati del Dipartimento del Tesoro, in 6.393,66 euro, riferiti (per 6.104,23 euro) alle perdite societarie dei bilanci 2015 e 2016 non ripianate, per le quali l'ente, oltre a dover costituire l'apposito accantonamento nei rendiconti precedenti e mantenerlo fino all'avvenuto ripiano delle stesse, avrebbe dovuto incrementarlo, nel risultato 2018, della quota relativa alla perdita societaria conseguita nel bilancio 2017 (per 289,43 euro), anch'essa non ripianata. Anche tale problematica è stata rappresentata all'ente al fine di attivare il necessario contraddittorio ma l'ente non ha fornito elementi ulteriori o considerazioni specifiche in proposito.

Per quanto emerso nel corso dell'istruttoria, pertanto, vista la rideterminazione delle quote vincolate (da legge e principi contabili e da mutui), della parte destinata ad investimenti e delle quote accantonate (al fondo crediti di dubbia esigibilità ed al fondo perdite società partecipate), il risultato di amministrazione al termine dell'esercizio 2018 si ridefinisce con l'accertamento di un disavanzo effettivo pari a 1.889.074,56 euro, anziché pari a 1.398.243,82 euro come accertato dall'ente, con un peggioramento di 490.830,74 euro.

Il controllo monitoraggio effettuato sul risultato di amministrazione dell'esercizio 2017 ha condotto alla definizione di un risultato formale di amministrazione al 31 dicembre 2017 positivo e pari a 1.623.603,30 euro, e di una quota disponibile negativa pari a 1.946.747,33 euro. Del disavanzo complessivamente accertato, una quota pari a 445.309,10 euro è stata qualificata come disavanzo ordinario, e una quota pari a 1.501.438,23 euro è stata qualificata come "maggiore disavanzo derivante dal riaccertamento", il cui finanziamento resta definito nel piano di rientro articolato in 29 annualità (a decorrere dal 2015) e una rata costante di 57.747,62 euro.

Ai fini della suddivisione del risultato 2018 nelle due componenti (ordinaria e da riaccertamento) va considerato che il disavanzo da riaccertamento straordinario, quantificato in 1.501.438,23 euro al 31 dicembre 2017, doveva risultare ridotto, al termine dell'esercizio 2018, in misura almeno pari alla rata definita dall'ente nel piano di rientro (57.747,62 euro). Tenuto conto di quanto disposto dall'art. 4 del decreto ministeriale 2 aprile 2015, nonché dell'articolazione del disavanzo di amministrazione al 31 dicembre 2017 e del piano di rientro adottato dall'ente ai sensi del citato decreto ministeriale, il disavanzo realizzato al termine dell'esercizio 2018 si deve ritenere suddiviso in disavanzo della gestione per 445.383,95 euro, e in disavanzo da riaccertamento straordinario per 1.443.690,60 euro.

La non corretta definizione delle componenti del risultato di amministrazione costituisce una irregolarità contabile, in quanto la quota disponibile, nel caso di specie negativa, viene di fatto alimentata da risorse vincolate al finanziamento generico di investimenti, ovvero al finanziamento di specifici interventi, che risultano distolte dal loro ordinario impiego per essere destinate al finanziamento di spese di diversa natura, nonché da risorse che dovevano essere accantonate per la tutela dei crediti di difficile esazione e per la tutela di rischi connessi alla presenza perdite degli organismi partecipati da considerarsi pertanto indisponibili.

La presenza, poi, di un risultato negativo di amministrazione, accertato nei termini sopra indicati, ancorché in parte conseguente all'applicazione dei principi introdotti dal processo di armonizzazione contabile, deve essere rilevata, poiché espressione di situazioni sottostanti contrarie ai principi di sana gestione e sostenibilità finanziaria.

La Sezione, constatata la distorta rappresentazione dei dati di consuntivo e degli equilibri interni di bilancio, ne richiede la correzione attraverso l'adozione di apposita delibera consiliare ai sensi dell'art. 148-bis, terzo comma, del Tuel.

Tale atto dovrà condurre alla corretta determinazione del risultato di amministrazione dell'esercizio considerato, al fine di garantire il pieno rispetto del principio di veridicità e attendibilità dei documenti di rendiconto, e dovrà anche provvedere ai necessari aggiustamenti dei bilanci degli esercizi successivi per gli effetti che su questi si siano prodotti, anche in relazione al mancato finanziamento del disavanzo effettivo e all'eventuale copertura di spese dell'esercizio con quote dell'avanzo libero non correttamente determinato.

Inoltre, l'accertamento della sopra menzionata condizione di squilibrio comporta, ai sensi del citato comma dell'art. 148-bis Tuel, l'obbligo di adottare i provvedimenti idonei a rimuovere l'irregolarità rilevata e a ripristinare gli equilibri di bilancio e la 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, assicurarne la relativa copertura nei termini definiti nella delibera consiliare approvata ai sensi del d.m. 2 aprile 2015.

CASSA VINCOLATA

Dall'esame istruttorio condotto sul rendiconto 2018, è emerso che l'ente non ha proceduto ad effettuare in bilancio la corretta e integrale contabilizzazione delle movimentazioni dei flussi di cassa relativi alle entrate a specifica destinazione, come invece previsto rispettivamente dall'art. 180 Tuel per le modalità di riscossione, e dall'art. 195 Tuel per il loro successivo utilizzo; ciò riguarda, in particolare, le entrate derivanti dai proventi da sanzioni al Codice della Strada. Quest'ultima, infatti, come accaduto nell'esercizio precedente, non risulta costituita al termine dell'esercizio, né movimentata.

Come già anticipato nella sezione I, per l'esercizio 2018 l'operato dell'ente appare dubbio anche in relazione alla corretta contabilizzazione delle altre entrate vincolate in base alle disposizioni del d. lgs. n. 118/2011, in particolare di quelle derivanti da mutui, riscossi sia in relazione alle entrate accertate nella competenza che in conto residui che, tuttavia, non hanno comportato movimentazioni di incremento e di eventuale decremento della cassa vincolata.

Gli esiti della fase istruttoria, per come appena sintetizzati, sono stati rappresentati all'ente con nota di osservazioni del Magistrato istruttore n. 3255 del 29 marzo 2023, al fine di attivare il necessario contraddittorio.

In tale fase, l'ente non ha fornito elementi ulteriori o considerazioni specifiche sul rilievo formulato.

Anche nell'esercizio 2018, peraltro, l'irregolarità rilevata sulla cassa si associa ad una condizione di squilibrio del bilancio, evidenziata dalla presenza di un saldo negativo della parte disponibile del risultato di amministrazione accertato al termine dell'esercizio.

Si rinvia a quanto evidenziato per il rendiconto 2017 (sezione I), sia per gli aspetti interpretativi, sia per le conseguenti implicazioni sul rispetto delle norme e dei principi contabili previsti per la definizione della cassa vincolata, nonché per la necessaria adozione di interventi correttivi, ai sensi dell'art. 148-bis, terzo comma, del Tuel, idonei a ripristinare la corretta rappresentazione dei dati di consuntivo.

Tali interventi dovranno garantire una puntuale e affidabile rilevazione delle poste vincolate nell'ambito della gestione di cassa, al fine di assicurare il pieno rispetto del principio di veridicità e attendibilità dei documenti di rendiconto.

SEZIONE III - Rendiconto 2019

R.A. - RISULTATO DI AMMINISTRAZIONE

La gestione complessiva ha chiuso, dal punto di vista contabile, con un avanzo di amministrazione pari a 570.895,28 euro, a fronte del quale l'ente ha provveduto alla definizione delle quote accantonate (per complessivi 1.888.457,26 euro, di cui a fondo crediti di dubbia esigibilità per 869.363,06 euro, al fondo anticipazione di liquidità per 1.013.549,40 euro e al fondo perdite società partecipate per 5.544,80), con quantificazione pari a zero delle quote vincolate e della parte destinata ad investimenti pari a 1.718,47 euro, accertando un disavanzo di amministrazione effettivo pari a 1.319.280,45 euro.

L'istruttoria ha tuttavia evidenziato l'esigenza di una diversa quantificazione dei risultati degli esercizi 2017 e 2018, che ha condotto alla rideterminazione di un risultato pari rispettivamente a 1.623.603,30 euro e a 787.996,90 euro, nonché alla rideterminazione di una quota disponibile negativa pari per il 2017 a 1.946.747,33 euro, e per il 2018 a 1.889.074,56 euro, con un peggioramento rispetto a quanto originariamente definito dall'ente di 478.818,66 euro per il 2017 e di 490.830,74 euro per il 2018, di cui si deve tenere conto nella determinazione del risultato 2019.

In particolare, la diversa quantificazione della quota vincolata da legge e principi contabili emersa a seguito del controllo sul rendiconto 2018 (sezione II), e risultata ivi incrementata di 2.276,16 euro rispetto alla quantificazione effettuata dall'ente, comporta la ridefinizione della corrispondente quota del risultato di amministrazione 2019 in 2.276,16 euro, anziché pari a zero come accertato dall'ente.

Analogamente, la diversa quantificazione della quota vincolata da mutui emersa a seguito del controllo sul rendiconto 2018 (sezione II), e risultata ivi incrementata di 158,93 euro rispetto alla quantificazione effettuata dall'ente, comporta la ridefinizione della corrispondente quota del risultato di amministrazione 2019 in 158,93 euro, anziché pari a zero come accertato dall'ente.

La diversa quantificazione della parte destinata agli investimenti emersa a seguito del controllo sul rendiconto 2018 (sezione II), e risultata ivi incrementata di 41.530,35 euro rispetto alla quantificazione effettuata dall'ente, comporta l'incremento della quota del risultato di amministrazione 2019 limitatamente all'importo di 39.811,88 euro, in quanto la rimanente quota di 1.718,47 euro risulta già allocata dall'ente nella parte destinata del rendiconto 2019, quale quota di avanzo del risultato di amministrazione 2016 rideterminato dall'ente nell'ambito delle misure correttive adottate a seguito del controllo della Sezione sul rendiconto di tale esercizio, ed erroneamente non ritrasposta nei risultati 2017 e 2018.

Oltre a questo, in sede istruttoria è stato rilevato che, come accaduto nell'esercizio 2018, l'avanzo generato nella gestione di competenza di parte capitale, pari a 39.744,88 euro, non è stato adeguatamente ricollocato tra le componenti vincolate e/o destinate dell'avanzo di amministrazione. Tale avanzo non risulta evidenziato nel prospetto di "Verifica equilibri" approvato dall'ente in sede di rendiconto e confermato nella sua effettività in sede istruttoria, ove il saldo della gestione di competenza di parte capitale risulta pari a zero. Al conseguimento di tale saldo risultano aver contribuito, tra l'altro, entrate di parte corrente destinate al finanziamento di spese di parte capitale, indicate nel prospetto degli equilibri in 50.113,96 euro e che, in sede istruttoria, l'ente ha ricondotto a risorse derivanti dalla distribuzione straordinaria di riserve della società VEA S.r.l. in liquidazione, attestando di averle interamente utilizzate nel corso dell'esercizio per i previsti interventi di parte capitale.

L'istruttoria ha tuttavia evidenziato un'ulteriore quota di risorse di parte corrente della gestione della competenza destinate al finanziamento di spese di parte capitale, ammontanti a 39.744,88 euro e scaturite dalle economie verificatesi a seguito della rinegoziazione di alcune posizioni di mutuo. L'impiego di tali risorse del bilancio 2019 per il finanziamento di spese di parte capitale è stato definito già in sede di rendiconto 2018 mediante assunzione di un impegno pluriennale da imputare all'esercizio 2019, ed effettivamente imputato nel corso della gestione di tale esercizio. Tale circostanza, che evidenzia, peraltro, una possibile non corretta assunzione di impegni di parte capitale in assenza di adeguata copertura finanziaria nei termini definiti dal principio contabile, conduce ad una diversa quantificazione delle entrate di parte corrente destinate a spesa di investimento rispetto a quella contenuta nel prospetto di "Verifica equilibri" allegato al rendiconto (50.113,96 euro) e pari a 89.858,84 euro, con una differenza di 39.744,88 euro. La differenza di 39.744,88 euro genera dunque un saldo della gestione di competenza di parte capitale da considerare quale avanzo della gestione da vincolare al termine dell'esercizio.

In relazione a tale esito della fase istruttoria, rappresentato all'ente con nota di osservazioni del Magistrato istruttore n. 3255 del 29 marzo 2023 al fine di attivare il necessario contraddittorio, l'ente, nella nota prot. 3516/2023 già citata, ha espresso le considerazioni riportate nella sezione II, cui si rimanda, che sono state ritenute inammissibili dal Magistrato istruttore, per le considerazioni già esposte in quella sede.

Per quanto complessivamente illustrato, tenuto conto della quota proveniente dalla rideterminazione del risultato 2018 (pari a 41.530,35 euro) e della quota generata dalla gestione della competenza 2019 (pari a 39.744,88 euro), la parte destinata ad investimenti del risultato di amministrazione 2019 viene confermata nella quantificazione contenuta nella nota di osservazione, e cioè in 81.275,23 euro, anziché 1.718,47 euro come accertato dall'ente, con una differenza di 79.556,76 euro.

Per quanto concerne la quota accantonata del risultato di amministrazione 2019, in sede istruttoria è stata rilevata la non corretta determinazione delle quote accantonate al fondo crediti di dubbia esigibilità, quantificato dall'ente in 869.363,06 euro, mediante una metodologia di calcolo non conforme alle modalità previste dal principio contabile applicato di cui all'Allegato 4/2, del d.lgs. n. 118/2011 (Esempio n. 5).

In sede istruttoria l'ente ha attestato, analogamente a quanto avvenuto per gli esercizi 2017 e 2018, che il fondo crediti accertato nel rendiconto 2019 è stato calcolato con il metodo ordinario e con un livello di dettaglio corrispondente al capitolo di entrata, con svalutazione di n. 13 capitoli di entrata, per ciascuno dei quali l'ente ha indicato "l'importo minimo" e "l'importo effettivo" corrispondente alla quota accantonata, indicando di aver calcolato alcuni accantonamenti con la media semplice ed altri con la media ponderata "lett. c" (con calcolo della percentuale di riscossione media mediante il rapporto ponderato delle percentuali del quinquennio con lo 0,35 per cento per le ultime due annualità del biennio precedente, e con lo 0,10 per cento per il triennio precedente).

La percentuale di riscossione ed il correlato complementare a 100 utilizzati dall'ente per il calcolo della quota accantonata, per quanto risulta dal prospetto di dettaglio del calcolo del FCDE fornito alla Sezione e dai successivi approfondimenti istruttori, sono stati invece individuati non in riferimento ai singoli capitoli di entrata, bensì optando per un livello di dettaglio superiore al singolo capitolo di entrata. Dal prospetto di calcolo sopracitato risulta, infatti, che l'ente ha utilizzato i dati cumulati relativi alle poste residuali del quinquennio pregresso (2015/2019) "della stessa tipologia/categoria coinvolti nel calcolo" (seppur tale aggregato non corrisponda all'intera "tipologia/categoria" di entrata). La percentuale di riscossione così ottenuta, con il criterio della media semplice o della media ponderata, è stata applicata ai capitoli di entrata rientranti in tale aggregato che presentano residui attivi al 31.12.2019.

Tale modalità operativa, sebbene nel rendiconto in esame non abbia prodotto una sottostima dell'accantonamento dovuto per le entrate in questione, non risulta conforme al principio contabile, come già indicato nella sezione I della presente deliberazione.

Inoltre, come già rilevato per i rendiconti precedentemente analizzati, anche nel rendiconto 2019 l'ente non ha riproposto, tra le entrate ivi svalutate, alcune delle voci già svalutate in sede di rendiconto 2017 e/o 2018 per la cui esclusione, nonostante l'esplicita richiesta istruttoria, non è stata fornita alcuna motivazione. Di tale esclusione l'ente non dà conto neppure nelle relazioni di accompagnamento al bilancio ed al rendiconto dell'esercizio. Ci si riferisce, in particolare, alle entrate derivanti da "L.R.T. 78/1998 contributi adempimenti istruttori controllo e vigilanza (cave), cap. 318" e da "Proventi concessioni cimiteriali - cap. 264/1", aventi un grado medio di realizzo, nel quinquennio 2015-2019, pari rispettivamente al 35,46 per cento ed al 14,25 per cento.

In sede istruttoria è stato pertanto effettuato il ricalcolo del congruo accantonamento minimo da disporre nel fondo crediti del rendiconto 2019,

secondo i parametri previsti dai principi contabili, utilizzando i dati contabili forniti dall'ente ed il livello di dettaglio pari al capitolo dell'entrata, come prescelto dall'ente.

Tale ricalcolo ha evidenziato i seguenti effetti:

- (a) un maggior accantonamento complessivamente disposto, per 54.471,08 euro, in relazione alle entrate per le quali la percentuale di svalutazione è stata calcolata facendo riferimento ad un livello di dettaglio dei dati residuali superiore al singolo capitolo di entrata, e cioè considerando le poste *“della stessa tipologia/categoria coinvolti nel calcolo”*;
- (b) la sottostima del fondo per 502.283,72 euro relativa alle due entrate (*“L.R.T. 78/1998 contributi adempimenti istruttori controllo e vigilanza (cave), cap. 318”* e *“Proventi concessioni cimiteriali – cap. 264/1”*) già svalutate nel fondo crediti dei rendiconti 2017 e/o 2018 e non riproposte in sede di rendiconto 2019. In particolare, per la voce *“L.R.T. 78/1998 contributi adempimenti istruttori controllo e vigilanza (cave), cap. 318”* l'accantonamento minimo congruo è definito in 359.785,90 euro, e per la voce *“Proventi concessioni cimiteriali – cap. 264/1”* in 142.497,82 euro.

Complessivamente, pertanto, il fondo crediti di dubbia esigibilità del rendiconto 2019 è stato ridefinito in 1.317.175,70 euro anziché in 869.363,06 euro come accertato dall'ente, con una differenza di 447.812,64 euro, per le considerazioni già espresse in relazione al rendiconto 2017 (sezione I).

Si rimanda a tali considerazioni anche in relazione alle attestazioni rese dall'ente in sede di contraddittorio ed alla valutazione di inammissibilità operata dal Magistrato istruttore, che ha pertanto confermato l'ammontare del fondo crediti di dubbia esigibilità da accantonare nel rendiconto 2019 nella medesima quantificazione già contenuta nella nota di osservazioni, e pari a 1.317.175,70 euro.

Sempre in relazione alla quota accantonata nel risultato di amministrazione, in sede istruttoria è emerso inoltre che l'ente ha sottostimato il fondo rischi per le perdite degli organismi partecipati previsto dall'art. 21 del d.lgs. n.175/2016 in relazione alla partecipazione (dello 0,03% del capitale sociale) detenuta in Internazionale Marmi e Macchine Carrara S.p.A. I.M.M.C. S.p.A., da quantificarsi, sulla base dei dati trasmessi dall'ente dalla banca dati del Dipartimento del Tesoro, in 6.661,96 euro, anziché in 5.544,80 euro come accertato dall'ente. L'accantonamento richiesto è riferito (per 6.393,97 euro) alle perdite societarie dei bilanci 2015, 2016 e 2017, non ripianate, per le quali l'ente, oltre a dover costituire l'apposito accantonamento nei rendiconti precedenti e mantenerlo fino all'avvenuto ripiano delle stesse, avrebbe dovuto incrementarlo, nel risultato 2019, della quota relativa alla perdita societaria conseguita nel bilancio 2018 (per 268,30 euro), anch'essa non ripianata.

Anche tale problematica è stata rappresentata all'ente al fine di attivare il necessario contraddittorio ma l'ente non ha fornito elementi ulteriori o considerazioni specifiche in proposito.

Infine, in relazione alla quota accantonata nel risultato di amministrazione, era stato rilevato che l'ente non aveva costituito l'apposito fondo rischi a tutela dell'eventuale esposizione debitoria derivante dalla presenza di contenziosi in atto.

Con particolare riferimento agli accantonamenti richiesti per la tutela dei contenziosi in atto, va specificato che l'elemento fondamentale da considerare ai fini della sua corretta quantificazione, secondo i più recenti orientamenti giurisprudenziali, è il c.d. "coefficiente o grado di rischio", che esprime la probabilità che il fatto (esito negativo del giudizio) si verifichi. Tale indicatore, che secondo gli standard internazionali IAS, OIC, IPSAS può assumere le gradazioni di probabile, possibile e remoto, è stato considerato rilevante ai fini della presente deliberazione quando assume il valore di passività "probabile", con indice di rischio superiore al 50 per cento. In presenza di contenziosi per i quali l'ente abbia espresso un giudizio di soccombenza "probabile" (cfr., al riguardo, documento OIC n. 31 e la definizione dello IAS 37, in base al quale l'evento è probabile quando si ritiene sia più verosimile che il fatto si verifichi piuttosto che il contrario), è da ritenersi necessario un accantonamento nel risultato di amministrazione almeno pari all'importo delle somme che l'ente ritiene di essere chiamato a corrispondere, in caso di condanna.

Nel caso di specie, considerando gli elementi acquisiti nella fase istruttoria e le attestazioni rese dall'ente circa i contenziosi in essere, il loro grado di rischio soccombenza e la stima dell'importo da corrispondere in caso di esito negativo delle cause, l'accantonamento minimo che, secondo il Magistrato istruttore, l'ente era chiamato a garantire nel risultato di amministrazione doveva considerarsi pari a 12.272,66 euro.

In particolare, l'importo del fondo sopra individuato era relativo a n. 2 contenziosi pendenti (con "Enel" per "pagamento IMU 2016" e con "Barsanti B." per "Richiesta canone concessione cimiteriale"), entrambi qualificati, dall'ente stesso, come passività "probabili" (con indice di rischio superiore al 50%). L'importo da accantonare è stato determinato, per il primo dei due contenziosi, in base alla stima effettuata dall'ente delle somme che potrebbero gravare sul bilancio in caso di esito sfavorevole dello stesso (10.000,00 euro) e, per il secondo contenzioso, sulla base del valore della causa (2.272,66 euro), vista la mancata indicazione, da parte dell'ente, delle somme che esso potrebbe essere chiamato a corrispondere in caso di soccombenza.

Occorre rammentare, al riguardo, che il principio contabile (Allegato 4/2 - punto 5.2-h) prevede espressamente che "(...) In presenza di contenzioso di importo particolarmente rilevante, l'accantonamento annuale può essere ripartito, in quote

uguali, tra gli esercizi considerati nel bilancio di previsione o a prudente valutazione dell'ente. Gli stanziamenti riguardanti il fondo rischi spese legali accantonato nella spesa degli esercizi successivi al primo, sono destinati ad essere incrementati in occasione dell'approvazione del bilancio di previsione successivo, per tenere conto del nuovo contenzioso formatosi alla data dell'approvazione del bilancio."

In sede istruttoria l'ente ha attestato, per il contenzioso con "Enel", la presenza di apposito stanziamento nel bilancio di previsione dell'esercizio 2021 pari all'importo stimato quale somma che potrebbe gravare sul bilancio in caso di esito sfavorevole del contenzioso medesimo (10.000,00 euro).

Preme innanzitutto rilevare che, nonostante l'ampio margine di valutazione attribuito all'ente circa la "rilevanza" dell'importo del contenzioso, tale da consentirne la ripartizione negli esercizi del bilancio di previsione, si evidenzia che il valore della causa, indicato dall'ente stesso in 5.282,00 euro e la somma stimata che potrebbe gravare sul bilancio (10.000,00 euro) non sono tali da configurare la fattispecie prevista dal principio contabile.

Oltre a questo, si evidenzia che l'ente ha indicato la tutela, nel bilancio di previsione, per n. 15 dei n. 23 contenziosi in corso al termine dell'esercizio 2019, per i quali vengono indicati stanziamenti complessivi pari a 780.200,00 euro (107.200,00 euro nel bilancio 2020, 335.000,00 euro nel bilancio 2021, 169.000,00 euro nel bilancio 2022 e nel bilancio 2023). Tali stanziamenti non risultano confluiti nei risultati di amministrazione degli esercizi 2020 e 2021, ove il fondo contenzioso risulta ancora pari a zero.

La modalità operativa seguita dall'ente sembra dunque improntata all'ottenimento, su ogni bilancio di previsione, delle risorse che, sulla base delle stime fatte, saranno necessarie per far fronte alla spesa da impegnare sull'esercizio. Non al reperimento, attraverso il fondo costituito nel risultato di amministrazione, del complesso di risorse che saranno necessarie per far fronte, negli esercizi successivi, alle spese derivanti dalla soccombenza in giudizio, come invece previsto dal principio contabile.

Tale operato non risulta corretto, in quanto la facoltà di ripartizione dei contenziosi di rilevante entità sul bilancio di previsione è volta esclusivamente ad agevolare l'ente nell'accantonamento dell'intera somma ritenuta necessaria alla copertura integrale delle passività potenziali. Alla fine di ciascun esercizio, quindi, l'ente non deve registrare un'economia, ma incrementare l'accantonamento al fondo della quota prevista per ciascun esercizio (salve, ovviamente, le modifiche che si dovessero rendere necessarie a seguito della valutazione, almeno annuale, del contenzioso in essere).

Infine, la condizione di disavanzo dell'ente imporrebbe di non rinviare a successivi esercizi quote di passività che già sono in grado di influire sul risultato di amministrazione, incidendo sulla quantificazione del disavanzo effettivo presente al termine dell'esercizio. In tale condizione, la ripartizione dell'onere sugli esercizi successivi si traduce, in concreto, nel mancato accertamento di una ulteriore quota di disavanzo già presente al termine dell'esercizio in esame.

Per quanto sopra esposto, il fondo contenzioso da accantonare nel risultato di amministrazione dell'esercizio 2019 era stato quantificato, con la nota di osservazioni del Magistrato istruttore n. 3255/2023 già citata, in 12.272,66 euro, anziché pari a zero.

Nella nota inviata ai fini del contraddittorio l'ente, nel confermare di aver *"stanziato nel bilancio parte spesa una posta a tutela della possibilità di soccombenza"*, ha fornito l'ulteriore indicazione secondo cui ha provveduto *"ad impegnarla annualmente stante l'impossibilità nel breve periodo di applicare l'avanzo di amministrazione, essendo la lettera E) negativa"*.

Riguardo all'esistenza degli specifici impegni di spesa per i contenziosi addebitati nella nota di osservazione, il Magistrato istruttore ha chiesto all'ente di fornirne specifica attestazione, dal momento che tale informazione, seppur richiesta nell'Allegato "D" compilato in sede istruttoria, non era stata in tale sede inserita.

Con la nota di risposta del 14 aprile 2023 (prot. Sez. n. 3639/2023), l'ente ha attestato la presenza, nelle proprie scritture contabili, degli impegni n. 287/2020 di 10.305,14 euro relativo al contenzioso *"Enel"*, e n. 323/2020 di 8.266,72 euro relativo al contenzioso *"Barsanti B."*, entrambi tuttora pendenti.

Tale circostanza, ad avviso della Sezione, può far venir meno il rilievo contenuto nella nota di osservazioni in quanto, seppur in assenza del fondo contenzioso al termine dell'esercizio 2019, l'ente si è comunque tutelato nei confronti di tali passività "probabili" nel corso dell'esercizio successivo mediante l'adozione di apposito impegno di spesa.

Si rileva tuttavia che la procedura seguita dall'ente per tutelarsi dai possibili esiti di soccombenza non appare corretta, e si ribadisce la necessità di accantonare le riserve necessarie a far fronte alla relativa spesa per contenzioso nell'ambito del risultato di amministrazione, non potendo l'ente assumere impegni di spesa in presenza di contenziosi pendenti, in quanto obbligazioni non supportate da idoneo titolo giuridico.

Per quanto complessivamente emerso nel corso dell'istruttoria, vista la rideterminazione delle quote vincolata (da legge e principi contabili e da mutui), della parte destinata ad investimenti e delle quote accantonate (al fondo crediti di dubbia esigibilità e al fondo perdite società partecipate), il risultato di amministrazione al termine dell'esercizio 2019 si ridefinisce con l'accertamento di un disavanzo effettivo pari a 1.850.202,10 euro, anziché pari a 1.319.280,45 euro come accertato dall'ente, con un peggioramento di 530.921,65 euro.

Il controllo monitoraggio effettuato sul risultato di amministrazione dell'esercizio 2018 ha condotto alla definizione di un risultato formale di amministrazione al 31 dicembre 2018 positivo e pari a 787.996,90 euro, e di una quota disponibile negativa pari a 1.889.074,56 euro. Del disavanzo complessivamente accertato, una quota pari a 445.383,96 euro è stata qualificata

come disavanzo ordinario, e una quota pari a 1.443.690,60 euro è stata qualificata come "maggiore disavanzo derivante dal riaccertamento", il cui finanziamento resta definito nel piano di rientro articolato in 29 annualità (a decorrere dal 2015) con una rata costante di 57.747,62 euro.

Ai fini della suddivisione del risultato 2019 nelle due componenti (ordinaria e da riaccertamento), va considerato che il disavanzo da riaccertamento straordinario, quantificato in 1.443.690,60 euro al 31 dicembre 2018, deve risultare ridotto, al termine dell'esercizio 2019, in misura almeno pari alla rata definita dall'ente nel piano di rientro (57.747,62 euro). Tenuto conto di quanto disposto dall'art. 4 del decreto ministeriale 2 aprile 2015, nonché dell'articolazione del disavanzo di amministrazione al 31 dicembre 2018 e del piano di rientro adottato dall'ente ai sensi del citato decreto ministeriale, il disavanzo realizzato al termine dell'esercizio 2019, pari a 1.850.202,10 euro, si deve ritenere suddiviso in disavanzo della gestione per 464.259,12 euro, e in disavanzo da riaccertamento straordinario per 1.385.942,98 euro.

Quanto sopra rilevato in merito alla non corretta definizione delle componenti del risultato di amministrazione costituisce una irregolarità contabile, in quanto la quota disponibile, nel caso di specie negativa, viene di fatto alimentata da risorse vincolate al finanziamento generico di investimenti, ovvero al finanziamento di specifici interventi, che risultano distolte dal loro ordinario impiego per essere destinate al finanziamento di spese di diversa natura, nonché da risorse che dovevano essere accantonate per la tutela dei crediti di difficile esazione e dei rischi connessi alla presenza perdite degli organismi partecipati, da considerarsi pertanto indisponibili.

La presenza, poi, di un risultato negativo di amministrazione, accertato nei termini sopra indicati, ancorché in parte conseguente all'applicazione dei principi introdotti dal processo di armonizzazione contabile, deve essere rilevata, poiché espressione di situazioni sottostanti contrarie ai principi di sana gestione e sostenibilità finanziaria.

La Sezione, constatata la distorta rappresentazione dei dati di consuntivo e degli equilibri interni di bilancio, ne richiede la correzione attraverso l'adozione di apposita delibera consiliare ai sensi dell'art. 148-bis, terzo comma, del Tuel.

Tale atto dovrà condurre alla corretta determinazione del risultato di amministrazione dell'esercizio considerato, al fine di garantire il pieno rispetto del principio di veridicità e attendibilità dei documenti di rendiconto, e dovrà anche provvedere ai necessari aggiustamenti dei bilanci degli esercizi successivi per gli effetti che su questi si siano prodotti, anche in relazione al mancato finanziamento del disavanzo effettivo e all'eventuale copertura di spese dell'esercizio con quote dell'avanzo libero non correttamente determinato.

Inoltre, l'accertamento della sopra menzionata condizione di squilibrio comporta, ai sensi del citato comma dell'art. 148-bis Tuel, l'obbligo di adottare i provvedimenti idonei a rimuovere l'irregolarità rilevata e a ripristinare gli equilibri di bilancio e la 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, assicurarne la relativa copertura nei termini definiti nella delibera consiliare approvata ai sensi del d.m. 2 aprile 2015.

CASSA VINCOLATA

Anche dall'esame istruttorio condotto sul rendiconto 2019, è emerso che l'ente non ha proceduto ad effettuare in bilancio la corretta e integrale contabilizzazione delle movimentazioni dei flussi di cassa relativi alle entrate a specifica destinazione, come invece previsto rispettivamente dall'art. 180 Tuel per le modalità di riscossione, e dall'art. 195 Tuel per il loro successivo utilizzo. La cassa vincolata, infatti, come accaduto nell'esercizio precedente, non risulta costituita al termine dell'esercizio, né movimentata, pur in presenza di entrate, sebbene di minima entità, derivanti da sanzioni al Codice della Strada. Oltre a questo, anche per il rendiconto 2019 l'operato dell'ente appare dubbio in relazione alla corretta contabilizzazione delle altre entrate vincolate in base alle disposizioni del d. lgs. n. 118/2011 (contributi in conto capitale e mutui), in particolare per quanto riguarda le entrate derivanti da mutui, riscossi sia in relazione alle entrate accertate nella competenza che in conto residui e che, tuttavia, non hanno comportato movimentazioni di incremento e di eventuale decremento della cassa vincolata.

Gli esiti della fase istruttorie, per come appena sintetizzati, sono stati rappresentati all'ente con nota di osservazioni del Magistrato istruttore n. 3255 del 29 marzo 2023, al fine di attivare il necessario contraddittorio. In tale fase, l'ente non ha fornito elementi ulteriori o considerazioni specifiche sul rilievo formulato.

Anche nell'esercizio 2019, peraltro, tale irregolarità si associa ad una condizione di squilibrio del bilancio, evidenziata dalla presenza di un saldo negativo della parte disponibile del risultato di amministrazione accertato al termine dell'esercizio.

Si rinvia a quanto evidenziato per il rendiconto 2017 (sezione I), sia per gli aspetti interpretativi, sia per le conseguenti implicazioni sul rispetto delle norme e dei principi contabili previsti per la definizione della cassa vincolata, nonché per la necessaria adozione di interventi correttivi, ai sensi dell'art. 148-bis, terzo comma, del Tuel, idonei a ripristinare la corretta rappresentazione dei dati di consuntivo.

Tali interventi dovranno garantire una puntuale e affidabile rilevazione delle poste vincolate nell'ambito della gestione di cassa, al fine di assicurare il pieno rispetto del principio di veridicità e attendibilità dei documenti di rendiconto.

SINTESI DELLE OSSERVAZIONI

L'esame dei rendiconti degli esercizi 2017, 2018 e 2019 si è concluso con la segnalazione di irregolarità, di seguito sintetizzate, che danno luogo a pronuncia specifica di accertamento.

Su tutti gli esercizi esaminati è stata rilevata la non corretta determinazione delle componenti del risultato di amministrazione (con particolare riferimento alle quote vincolate (da legge in tutti gli esercizi esaminati, e da mutui negli esercizi 2018 e 2019), alla parte destinata agli investimenti (in tutti gli esercizi esaminati), nonché alle quote accantonate (al FCDE ed al fondo perdite società partecipate in tutti gli esercizi esaminati) e, di conseguenza, è stato rideterminato il disavanzo effettivo di ciascun esercizio in misura maggiore rispetto a quello definito dall'ente (pari a 1.946.747,33 euro al termine dell'esercizio 2017, a 1.889.074,56 euro al termine dell'esercizio 2018 ed a 1.850.202,10 euro al termine dell'esercizio 2019), con emersione di quote di disavanzo di natura gestionale al termine di ogni esercizio (pari a 445.309,10 euro al termine dell'esercizio 2017, a 445.383,95 euro al termine dell'esercizio 2018 ed a 464.259,12 euro al termine dell'esercizio 2019), oltreché di quote di "maggiore disavanzo" derivante dalle operazioni di riaccertamento straordinario dei residui.

Sono state rilevate, inoltre, per tutti gli esercizi esaminati, criticità in ordine alla definizione dei flussi di cassa vincolati.

Come chiarito in premessa, la Sezione ha analizzato distintamente i risultati dei rendiconti degli esercizi 2017, 2018 e 2019, rilevando per ciascuno di essi le eventuali irregolarità connesse ai profili esaminati.

L'esame congiunto di tre annualità di bilancio impone tuttavia di valutare le misure consequenziali necessarie con riferimento alla situazione finanziaria e contabile per come definitivamente emersa al termine dell'esercizio 2019, chiedendo l'adozione di interventi correttivi nella misura in cui questi possano essere utilmente condotti al termine di tale esercizio.

P.Q.M.

Per quanto esposto, la Sezione ritiene necessaria la segnalazione delle irregolarità rilevate e la conseguente richiesta di interventi di rimozione o correzione ai sensi dell'art. 148-bis del Tuel.

Risultato di amministrazione

In relazione ai rilievi formulati sulla determinazione del risultato di amministrazione degli esercizi 2017, 2018 e 2019, l'ente dovrà provvedere alla corretta rappresentazione dei dati di rendiconto dei tre esercizi attraverso l'adozione di apposita delibera consiliare.

Tale atto dovrà avere riguardo non solo alla corretta determinazione delle componenti del risultato di amministrazione e del disavanzo, ma anche ai necessari aggiustamenti dei bilanci degli esercizi successivi, per gli effetti che su questi si dovranno produrre in conseguenza degli obblighi derivanti dalla copertura delle spese precedentemente finanziate con quote di avanzo non correttamente determinate.

In relazione alla presenza di un saldo negativo della parte disponibile dell'esercizio 2019, pari a 1.850.202,10 euro, l'ente dovrà provvedere al finanziamento del disavanzo di amministrazione come determinato al termine dell'esercizio. Nello specifico, l'ente dovrà operare con gli ordinari strumenti previsti dall'art. 188 del Tuel per la quota di 464.259,12 euro mentre, per la restante parte, pari a 1.385.942,98 euro e ascrivibile alle operazioni di riaccertamento straordinario dei residui, l'ente dovrà proseguire nel percorso volto a dare effettività alla previsione di copertura nei termini definiti nella delibera consiliare approvata ai sensi del d.m. 2 aprile 2015.

In relazione ai rilievi formulati sulla determinazione della cassa vincolata degli esercizi 2017, 2018 e 2019, l'ente dovrà provvedere alla corretta rappresentazione dei dati di rendiconto dei tre esercizi, al fine di garantire una puntuale e affidabile rilevazione delle poste vincolate nell'ambito della gestione di cassa.

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 odierna 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, nella Camera di consiglio del 20 aprile 2023.

Il relatore
Fabio Alpini
(firmato digitalmente)

Il presidente
Maria Annunziata Rucireta
(firmato digitalmente)

Depositata in segreteria il 22 maggio 2023

Il funzionario incaricato
Claudio Felli
(firmato digitalmente)