



*Corte dei Conti*

SEZIONE REGIONALE DI CONTROLLO PER LA TOSCANA

composta dai magistrati:

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

nell'adunanza del 31 ottobre 2019;

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

VISTE le relazioni pervenute alla Sezione dall'organo di revisione del Comune di **MASSAROSA (LU)** in ordine ai rendiconti 2015 e 2016 e gli elementi acquisiti in sede istruttoria;

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

TENUTO CONTO che l'ente non ha prodotto osservazioni e delucidazioni in relazione alle gravi irregolarità emerse in sede istruttoria ed esposte nella bozza di deliberazione inviata con nota del 21 ottobre 2019 n. 8954;

UDITO il relatore, ref. Fabio Alpini;

## CONSIDERATO

- che l'art. 1, commi 166 e 167, l. n. 266/2005, come modificato dal d.l. n. 174/2012, convertito dalla l. n. 213/2012, e le "linee guida" della Sezione delle autonomie prevedono l'adozione di "specifiche pronunce di accertamento" nel caso

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

## DELIBERA

I rendiconti 2015 e 2016 del Comune di Massarosa, come rappresentati nella relazione dell'organo di revisione, nei prospetti ad essa allegati e negli atti acquisiti nel corso dell'istruttoria, evidenziano le seguenti criticità o irregolarità gravi, che danno luogo a specifica pronuncia di accertamento.

### SEZIONE I - Rendiconto 2015

#### RISULTATO DI AMMINISTRAZIONE

1. La gestione complessiva ha chiuso, dal punto di vista contabile, con un avanzo di amministrazione pari a 3.470.669,35 euro. Tuttavia, tale avanzo non è sufficiente a ricostituire i fondi accantonati, vincolati e destinati ad investimenti

complessivamente quantificati in 10.265.089,28 euro, per cui il risultato di amministrazione effettivamente accertato al 31 dicembre 2015 è negativo per 6.794.419,93 euro.

Va premesso che con il rendiconto di gestione, a fronte di un avanzo di amministrazione accertato al 31 dicembre 2015 per 3.470.669,35 euro, l'ente ha provveduto alla definizione delle quote accantonate (a fondo crediti di dubbia esigibilità per 7.588.507,58 euro) e alla quantificazione della parte vincolata (per 2.574.223,71 euro) e destinata ad investimenti (per 0,00 euro), accertando un disavanzo di amministrazione effettivo pari a 6.692.061,94 euro.

In sede istruttoria, tuttavia, è stato rilevato che, a seguito dell'eliminazione di residui passivi di parte destinata ad investimenti e/o della gestione vincolata non compensati dall'equivalente eliminazione del residuo attivo, l'ente non ha provveduto a vincolare o destinare la corrispondente quota di avanzo realizzato.

Infatti, nel corso dell'istruttoria, la Sezione ha rilevato che nell'elenco delle cancellazioni delle poste passive trasmesso dall'ente erano presenti economie di impegni di parte investimenti per un importo pari a 49.928,11 euro, non compensate dalle corrispondenti cancellazioni di residui attivi, di cui non si è tenuto conto nella definizione delle componenti vincolate del risultato di amministrazione.

In sede istruttoria, inoltre, è stato rilevato che le risorse della gestione destinate a specifici interventi o al finanziamento di spese di investimento, non utilizzate nell'esercizio per la realizzazione degli interventi cui erano vincolate o destinate, non sono state adeguatamente ricollocate tra le componenti vincolate e/o destinate dell'avanzo di amministrazione.

In particolare, dall'esame condotto sulla gestione 2016, è emerso che sono stati registrati accertamenti di risorse destinate a investimenti, relative a proventi derivanti dalla riduzione del capitale sociale di una società per 52.429,88 euro, non impiegate nel corso dell'esercizio 2015 e non affluite al termine dell'esercizio tra le componenti vincolate o destinate del risultato di amministrazione.

Tale componente del risultato della gestione, unitamente a quella derivante dalla gestione residui, doveva essere debitamente considerata ai fini della determinazione della componente destinata del risultato di amministrazione.

Pertanto, la quota destinata a investimenti deve essere rideterminata in 102.357,99 euro, con un differenziale di pari importo rispetto al dato accertato dall'ente (pari a zero).

Per quanto emerso nel corso dell'istruttoria il risultato di amministrazione al termine dell'esercizio 2015 si ridefinisce con un saldo negativo della parte disponibile pari a 6.794.419,93 euro, anziché 6.692.061,94 euro come originariamente accertato dall'ente

Il controllo monitoraggio effettuato sul risultato di amministrazione dell'esercizio 2014 e sulle operazioni di riaccertamento straordinario dei residui aveva condotto alla definizione di un risultato formale di amministrazione al 1 gennaio 2015 pari a 61.955,70 euro e di una quota disponibile negativa pari a 6.835.431,62 euro.

Del disavanzo complessivamente accertato una quota pari a 1.505.458,95 euro è stata qualificata come disavanzo ordinario e una quota pari a 5.329.972,67 euro è stata definita come “maggiore disavanzo derivante dal riaccertamento” con la conseguente adozione di un piano di rientro articolato in 29 annualità e una rata costante di 183.792,16 euro.

In merito alla definizione del risultato di amministrazione conseguente alle operazioni di riaccertamento straordinario va evidenziato che il decreto ministeriale 2 aprile 2015 ha disposto, per i casi in cui è stato accertato un maggiore disavanzo da riaccertamento, che gli enti provvedessero al finanziamento del disavanzo nei termini e con le modalità ammesse dal decreto stesso, indicando una rateizzazione del disavanzo a cui deve essere data effettiva realizzazione negli esercizi previsti e per gli importi per ciascuno definiti.

Va specificato al riguardo che il citato decreto ministeriale, all’articolo 4, stabilisce che le quote di maggiore disavanzo da riaccertamento non ripianate negli esercizi ove è stata disposta la rateizzazione devono essere considerate “disavanzi ordinari” da finanziare ai sensi dell’art. 188 TUEL, in aggiunta alla quota del recupero del maggiore disavanzo derivante dal riaccertamento prevista per ciascun esercizio e di eventuali quote di recupero previste dai piani di rientro in corso di attuazione.

In conseguenza di quanto disposto dal decreto, dell’articolazione del disavanzo di amministrazione al 1 gennaio 2015 e di quanto previsto dall’ente con il piano di rientro adottato ai sensi del decreto ministeriale, il disavanzo realizzato al termine dell’esercizio 2015 si deve ritenere suddiviso in disavanzo della gestione per 1.648.239,42 euro e in disavanzo da riaccertamento straordinario per 5.146.180,51 euro.

Quanto sopra rilevato in merito alla corretta definizione delle componenti del risultato di amministrazione, pur in presenza di un avanzo di amministrazione formale al termine della gestione 2015, costituisce una grave irregolarità contabile, in quanto la quota disponibile, nel caso di specie negativa, risulta di fatto alimentata da risorse, vincolate al finanziamento generico di investimenti ovvero al finanziamento di specifici interventi, che risultano distolte dal loro ordinario impiego per essere destinata al finanziamento di spese di diversa natura.

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

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

L’accertamento poi di un risultato negativo di amministrazione nei termini sopra indicati, anche se conseguente all’applicazione dei nuovi principi introdotti dal processo di armonizzazione contabile, è da considerarsi grave in quanto espressione

di situazioni sottostanti contrarie ai principi di sana gestione e sostenibilità finanziaria.

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

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

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

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

2. La gestione di cassa, nel triennio 2013/2015, ha evidenziato l'impiego di anticipazioni di tesoreria non rimborsate al termine di ciascun esercizio.

Tali circostanze denotano una sostanziale difficoltà nella gestione dei flussi di cassa, con evidenti riflessi sul bilancio dell'ente per i costi connessi all'esposizione bancaria e i connessi rischi per l'equilibrio e la stabilità finanziaria dell'ente.

La Sezione ritiene pertanto necessaria l'adozione di provvedimenti idonei a ripristinare l'equilibrio dei flussi e una corretta gestione finanziaria.

## CAPACITA' DI INDEBITAMENTO

È stata rilevata la non corretta quantificazione dello stock del debito di finanziamento nel conto del patrimonio.

L'errata determinazione risulta conseguente alla contabilizzazione dell'anticipazione di liquidità concessa dalla Cassa Depositi e Prestiti ai sensi del D.L. 35/2013 tra le voci di entrata relative ai mutui e prestiti.

A tale riguardo occorre premettere che l'anticipazione di liquidità è stata prevista dal legislatore al solo fine di fornire liquidità agli enti locali e consentire agli stessi il pagamento dei debiti certi liquidi ed esigibili al 31 dicembre 2012 già finanziati in termini di competenza con risorse proprie dell'ente.

Si tratta, pertanto, di una anticipazione di liquidità finalizzata a consentire il superamento di momentanee difficoltà di cassa che non può in alcun modo costituire una fonte di finanziamento per i bilanci degli enti locali.

Il legislatore tuttavia non si è espresso circa la contabilizzazione di dette anticipazioni.

Al riguardo rilevano però gli orientamenti espressi dalla Sezione delle autonomie nella deliberazione n. 19/2014, ove si è chiarito che la rilevazione delle operazioni di anticipazioni di liquidità deve essere effettuata in bilancio in modo tale da garantire la neutralità delle relative poste nei bilanci degli enti.

Nel caso di specie l'ente ha contabilizzato le anticipazioni di liquidità tra le voci dedicate ai mutui e prestiti, e tale qualificazione è stata poi confermata in sede di stesura del conto del patrimonio.

La Sezione ritiene che più correttamente le poste in oggetto dovessero essere contabilizzate (in termini finanziari ed economico-patrimoniali) tra le anticipazioni di cassa sia per la natura propria dell'operazione sia per garantire la neutralità di tali poste sul bilancio dell'ente.

Stante la contabilizzazione operata utilizzando altre voci di bilancio, nel caso di specie i mutui e prestiti, l'ente avrebbe dovuto comunque rettificare tali poste in sede di definizione del conto del patrimonio, al fine di evitare che queste potessero alterare la quantificazione dell'indebitamento complessivo dell'ente.

Al riguardo la Sezione ribadisce che tale operazione, non costituendo in alcun modo fonte di finanziamento per il bilancio dell'ente, non deve essere considerata, ai fini patrimoniali, nella definizione dello stock di debito.

Il fenomeno rilevato è considerato grave perché viene fornita una rappresentazione non veritiera della consistenza complessiva dell'indebitamento dell'ente.

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

Dall'istruttoria è inoltre emerso che l'ente, anche in sede di predisposizione del rendiconto finanziario, ha proceduto allo stralcio degli impegni assunti in bilancio facendo confluire tale componente positiva del risultato di amministrazione nell'ambito della quota vincolata per mutui e prestiti. Tale allocazione non è corretta poiché l'avanzo prodotto dalla cancellazione delle somme in oggetto doveva essere

ricompreso nell'ambito della componente accantonata come previsto dagli attuali orientamenti.

Questo aspetto risulta superato nell'esercizio 2016, annualità in cui la quota vincolata è stata riallocata nell'ambito del risultato di amministrazione accantonato, decurtando da tale accantonamento la rata, limitatamente alla quota capitale, rimborsata nel 2016.

## SEZIONE II - Rendiconto 2016

### RISULTATO DI AMMINISTRAZIONE

1. La gestione complessiva ha chiuso, dal punto di vista contabile, con un avanzo di amministrazione pari a 2.419.177,30 euro. Tuttavia, tale avanzo non è sufficiente a ricostituire i fondi accantonati, vincolati e destinati ad investimenti complessivamente quantificati in 10.962.923,32 euro, per cui il risultato di amministrazione effettivamente accertato al 31 dicembre 2016 è negativo per 8.543.746,02 euro.

Va premesso che con il rendiconto di gestione, a fronte di un avanzo di amministrazione accertato al 31 dicembre 2016 per 2.419.177,30 euro, l'ente ha provveduto alla definizione delle quote accantonate (a fondo crediti di dubbia esigibilità per 8.347.783,29 euro e per il rimborso dell'anticipazione di liquidità di cui al dl. 35/2013 di 2.487.514,62 euro) e alla quantificazione della parte destinata ad investimenti (per 25.267,42 euro), accertando un disavanzo di amministrazione effettivo pari a 8.441.388,03 euro.

L'istruttoria ha tuttavia evidenziato una diversa quantificazione del risultato dell'esercizio 2015 che, considerando la definizione di un risultato formale di amministrazione pari a 3.470.669,35 euro, ha condotto alla ridefinizione della quota disponibile negativa in 6.794.419,93 euro, con un peggioramento pari a 102.357,99 euro, del quale si deve tenere conto nella determinazione del risultato 2016.

Di tale diversa determinazione rileva, nella quantificazione del risultato 2016, la quota relativa alle risorse destinate ad investimento definita al 31 dicembre 2015, non correttamente riportata nel risultato accertato con il rendiconto di gestione e quantificata in misura pari a zero al termine dell'esercizio 2016.

Con l'istruttoria specifica sulla gestione dell'esercizio 2016 non sono state rilevate ulteriori problematiche relative alla corretta determinazione del risultato di amministrazione.

Per quanto complessivamente emerso il risultato di amministrazione al termine dell'esercizio 2016 si ridefinisce con l'accertamento di un disavanzo effettivo pari a 8.543.746,02 euro, e un peggioramento pari a 102.357,99 euro rispetto al disavanzo accertato nel rendiconto di gestione (pari a 8.441.388,03 euro).

Come riferito nella sezione I della presente deliberazione, il controllo monitoraggio effettuato sul risultato di amministrazione dell'esercizio 2015 ha condotto alla definizione di un risultato formale di amministrazione al 31 dicembre 2015 pari a 3.470.669,35 euro e di una quota disponibile negativa pari a 6.794.419,93 euro.

Del disavanzo complessivamente accertato una quota pari a 1.648.239,42 euro è stata qualificata come disavanzo ordinario e una quota pari a 5.146.180,51 euro è stata definita come "maggiore disavanzo derivante dal riaccertamento". Quest'ultimo, come già riferito nella sezione I della presente deliberazione, trova finanziamento nel piano di rientro articolato in 29 annualità e una rata costante di 183.792,16 euro.

In conseguenza di quanto disposto dal decreto ministeriale 2 aprile 2015 (richiamato al punto 1 – Sez. I della presente deliberazione), dell'articolazione del disavanzo di amministrazione al 31 dicembre 2015 e di quanto previsto dall'ente con il piano di rientro adottato ai sensi del decreto ministeriale, il disavanzo realizzato al termine dell'esercizio 2016 e rideterminato con la presente deliberazione si deve ritenere suddiviso in disavanzo della gestione per 3.581.357,67 euro e in disavanzo da riaccertamento straordinario per 4.962.388,35 euro.

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

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

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

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

Indipendentemente dalle cause che l'hanno generato, la presenza di un disavanzo di amministrazione deve essere segnalato agli enti poiché espressione di situazioni

patologiche che richiedono interventi immediati di rimozione o risanamento, al fine di ricondurre il bilancio dell'ente a condizioni di equilibrio e stabilità finanziaria.

La Sezione ha rilevato gravi irregolarità connesse al disavanzo di amministrazione con la pronuncia specifica di accertamento (deliberazione del 7 marzo 2017 n. 79), emessa in sede di esame del rendiconto 2014.

La deliberazione della Sezione ha evidenziato una situazione finanziaria dell'ente problematica poiché, sull'esercizio in esame, è stato accertato un disavanzo effettivo di amministrazione di 6.835.431,62 euro, di cui 5.329.972,67 euro derivanti dal riaccertamento straordinario dei residui e 1.505.458,95 euro derivante dalla gestione al termine dell'esercizio 2014.

Nell'esercizio successivo, il 2015, analizzato con la presente deliberazione, il disavanzo è risultato sempre elevato e, sebbene ne sia stata riscontrata una lieve riduzione nell'importo complessivo (pari a 41.011,69 euro), l'analisi ha evidenziato un aumento della componente derivante dalla gestione, cioè del disavanzo non derivante dalle operazioni di riaccertamento straordinario dei residui. Rispetto al 2015, al termine dell'esercizio 2016 la situazione risulta in netto peggioramento, poiché oltre ad essere aumentato il disavanzo complessivo (il saldo negativo della quota disponibile è infatti peggiorato di 1.749.326,09 euro), è stato riscontrato anche un aumento di 1.933.118,25 euro della componente del disavanzo derivante dalla gestione ordinaria dell'esercizio.

Al disavanzo di amministrazione si è associata nel tempo anche la presenza di difficoltà nella gestione dei flussi di cassa, evidenziata dal costante ricorso alle anticipazioni di tesoreria e dal mancato rimborso delle stesse al termine degli esercizi 2013/2016. Va peraltro evidenziato come la sofferenza di cassa permanga nonostante il ricorso alle anticipazioni di liquidità concesse dalla Cassa depositi e prestiti.

La Sezione, considerata la presenza al termine dell'esercizio 2014 di un elevato disavanzo di amministrazione derivante dalla gestione, associata all'accertamento del deficit generato dalle operazioni di revisione straordinaria dei residui, ha ritenuto necessaria l'adozione di provvedimenti idonei a ripristinare una corretta gestione finanziaria, considerato che le misure programmate dall'ente ai sensi del DM 2 aprile 2015, richiedevano una integrazione nel più ampio quadro finanziario definito a seguito del controllo sul rendiconto 2014.

L'ente ha provveduto a riguardo segnalando l'adozione della delibera consiliare n. 29/2015, relativa al piano di rientro del disavanzo da riaccertamento straordinario (articolato in 29 annualità con una rata costante di 212.707,85 euro), e l'adozione dell'atto consiliare n. 47 del 17 maggio 2017 con il quale, oltre a rideterminare la quantificazione dell'extradeficit al 31 dicembre 2014 (e di conseguenza la rata da finanziare nei 29 esercizi in 183.792,16 euro) ha previsto di dare copertura al disavanzo ordinario emerso al termine dell'esercizio 2014 nel bilancio di previsione finanziario 2017-2019.

Nel corso dell'istruttoria propedeutica agli esiti della presente deliberazione, considerato anche quanto emergeva dall'analisi della corretta quantificazione del disavanzo complessivo al termine dell'esercizio 2016, l'ente ha deliberato il ricorso alla procedura di riequilibrio finanziario pluriennale di cui all'art. 243-bis del Tuel,

ritenendo non più percorribile un piano di rientro del disavanzo di gestione ai sensi dell'art. 188 del Tuel. L'adesione alla procedura di riequilibrio risulta adottata con la delibera del Consiglio comunale n. 63 del 30 luglio 2019, con la quale, in sede di assestamento generale di bilancio ex art. 175 del Tuel, viene accertato anche lo squilibrio complessivo del bilancio dell'esercizio in corso e vengono ritenute non sufficienti le misure di cui all'art. 193 del Tuel per il ripristino degli equilibri di bilancio 2019/2021.

La Sezione, per quanto rilevato con la presente deliberazione in ordine al risultato di amministrazione effettivo, ritiene necessaria l'adozione di idonee misure correttive, ai fini del ripristino di una corretta gestione finanziaria. Nello specifico l'ente dovrà provvedere al finanziamento del maggiore disavanzo derivante dal riaccertamento straordinario con gli ordinari strumenti previsti dall'art. 188 del TUEL ovvero provvedere alla relativa copertura nei termini definiti nella delibera consiliare approvata ai sensi del d.m. 2 aprile 2015.

Per quanto attiene invece al disavanzo della gestione accertato al 31 dicembre 2016, che concorrerà, unitamente alla stima dei debiti e delle passività potenziali, alla determinazione della massa passiva da finanziare nell'ambito della procedura di riequilibrio pluriennale, la Sezione ritiene che la grave irregolarità, con particolare riguardo alla copertura del disavanzo ordinario, debba essere ricondotta nell'ambito della procedura straordinaria di risanamento e che la sua effettiva rimozione debba essere valutata in sede di verifica periodica dell'attuazione del piano stesso, come previsto 243-quater, comma 6, del Tuel, salvo le eventuali implicazioni connesse alla mancata adozione del piano di riequilibrio (comma 7 del citato articolo) ovvero al diniego espresso dalla Sezione nell'ambito delle procedure di valutazione di cui al comma 3 del citato articolo.

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

Secondo quanto emerso in sede istruttoria, nel corso della gestione 2016, i titoli di entrata e di spesa relativi a partite con natura vincolata non sono stati rilevati nelle movimentazioni registrate presso il tesoriere. L'ente ha infatti specificato che la rilevazione delle movimentazioni dei flussi di cassa è avvenuta extra contabilmente senza una puntuale contabilizzazione delle voci di entrata e spesa vincolate.

Tale modalità operativa non è rispondente al principio contabile e alle norme del testo unico che impongono l'indicazione della natura vincolata dell'entrata e della spesa negli ordinativi di incasso e nei mandati di pagamento e la corretta rilevazione contabile di tutte le movimentazioni delle partite che hanno natura vincolata in termini di cassa.

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

La Sezione, in merito, richiede che vengano assunti provvedimenti adeguati a garantire una puntuale e affidabile rilevazione delle poste vincolate nell'ambito della gestione di cassa.

3. Come rilevato a seguito del controllo sul rendiconto 2015, la gestione di cassa, nel triennio 2013/2015, ha evidenziato l'impiego di anticipazioni di tesoreria non rimborsate al termine di ciascun esercizio. Il fenomeno si è riproposto anche nell'esercizio 2016.

Tali circostanze confermano una sostanziale difficoltà nella gestione dei flussi di cassa, con evidenti riflessi sul bilancio dell'ente per i costi connessi all'esposizione bancaria e connessi rischi per l'equilibrio e la stabilità finanziaria dell'ente.

La Sezione, per quanto già espresso, ritiene necessaria l'adozione di provvedimenti idonei a ripristinare, nei termini suddetti, una corretta gestione finanziaria.

#### C.I. - CAPACITA' DI INDEBITAMENTO

Anche sull'esercizio 2016 è stata rilevata la non corretta quantificazione dello stock del debito di finanziamento nel conto del patrimonio conseguente alla contabilizzazione dell'anticipazione di liquidità concessa dalla Cassa Depositi e Prestiti ai sensi del D.L. 35/2013 tra le voci di entrata relative ai mutui e prestiti.

A tale riguardo si richiama quanto già espresso con riferimento all'esercizio 2015.

Il fenomeno rilevato è considerato grave perché viene fornita una rappresentazione non veritiera della consistenza complessiva dell'indebitamento dell'ente.

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

#### **CONCLUSIONI**

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

In particolare:

1. sull'esercizio 2015, oltre alla presenza di un disavanzo di amministrazione al termine dell'esercizio, in parte di natura gestionale e in parte riconducibile alle operazioni di riaccertamento straordinario, si è rilevata la non corretta determinazione delle componenti destinate del risultato di amministrazione.

Sono emerse inoltre problematiche legate ad una generale difficoltà nella gestione dei flussi di cassa, evidenziate dalla mancata restituzione dell'anticipazione di tesoreria, nel triennio 2013/2015. Con riferimento poi alla capacità di indebitamento è stato rilevato la non corretta contabilizzazione dell'anticipazione di liquidità.

2. sull'esercizio 2016 è stata rilevata la non corretta determinazione delle componenti interne del risultato di amministrazione e, conseguentemente, la presenza di un disavanzo effettivo superiore a quello accertato dall'ente. Tale risultato ha, in parte, natura gestionale e, in parte, è riconducibile alle operazioni di riaccertamento straordinario.

È stata rilevata inoltre la non corretta contabilizzazione dei flussi di cassa vincolati.

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

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

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

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

#### Risultato di amministrazione:

In relazione alla presenza di un saldo negativo della parte disponibile al termine dell'esercizio 2015 e 2016 pari rispettivamente a 6.794.419,93 euro e a 8.543.746,02 euro, l'ente dovrà provvedere al finanziamento del disavanzo di amministrazione come determinato al termine dell'esercizio 2016.

Nello specifico, in riferimento all'extradeficit, l'ente dovrà operare con gli ordinari strumenti previsti dall'art. 188 del TUEL ovvero provvedere alla relativa copertura nei termini definiti nella delibera consiliare approvata ai sensi del d.m. 2 aprile 2015.

In riferimento al disavanzo ordinario come quantificato al termine dell'esercizio 2016 l'ente dovrà provvedere alla relativa copertura secondo le modalità e con la tempistica che saranno definite nel piano di riequilibrio pluriennale, unitamente agli ulteriori elementi che costituiranno la massa passiva quantificata nel piano di risanamento.

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

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

In relazione alle problematiche rilevate nella gestione dei flussi di cassa, l'ente dovrà provvedere all'adozione di provvedimenti idonei a ripristinare, nei termini sopra rappresentati, una corretta gestione finanziaria.

#### Indebitamento

In relazione ai rilievi formulati sulla corretta quantificazione del debito nel conto del patrimonio l'ente dovrà adottare provvedimenti idonei al ripristino della corretta rappresentazione dei dati contabili nel rendiconto di gestione.

Ai sensi dell'art. 148-bis TUEL, e ai fini del successivo esercizio dell'attività di controllo spettante a questa Sezione, l'ente dovrà adottare le menzionate misure correttive, entro sessanta giorni dalla comunicazione di avvenuto deposito della pronuncia di accertamento.

Per quanto attiene invece al disavanzo ordinario ancora presente al 31 dicembre 2016 e al definitivo riequilibrio della gestione di cassa, le gravi irregolarità di cui alla presente deliberazione devono ritenersi ricondotte alla procedura straordinaria di risanamento e, la loro effettiva rimozione, valutata in sede di verifica periodica dell'attuazione del piano stesso (come previsto 243-quater, comma 6, del TUEL), una volta che il piano stesso, definitivamente adottato, sia anche positivamente valutato e diventi pienamente operante.

### DISPONE

che copia della presente deliberazione sia trasmessa al Consiglio comunale, al Sindaco, all'Organo di revisione dell'ente e, per conoscenza, al Consiglio delle autonomie locali.

La presente pronuncia è soggetta a obbligo di pubblicazione da parte del Comune, ai sensi dell'art. 31 d.lgs. 14 marzo 2013, n. 33 (concernente il "Riordino della disciplina riguardante gli obblighi di pubblicità, trasparenza e diffusione di informazioni da parte delle pubbliche amministrazioni").

Così deciso in Firenze, nell'adunanza del 31 ottobre 2019.

Il relatore  
f.to Fabio Alpini

Il presidente  
f.to Cristina Zuccheretti

Depositata in segreteria il 31 ottobre 2019

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