



**REPUBBLICA ITALIANA**

**LA CORTE DEI CONTI**

**IN**

**SEZIONE REGIONALE DI CONTROLLO PER LA LOMBARDIA**

composta dai magistrati:

dott.ssa Simonetta Rosa	Presidente
dott. Luigi Burti	Consigliere
dott.ssa Laura De Rentiis	Primo Referendario (relatore)
dott. Donato Centrone	Primo Referendario
dott. Paolo Bertozzi	Primo Referendario
dott. Cristian Pettinari	Referendario
dott. Giovanni Guida	Referendario
dott.ssa Sara Raffaella Molinaro	Referendario

**nella camera di consiglio del 27 settembre 2017**

Visto il testo unico delle leggi sulla Corte dei conti, approvato con il regio decreto 12 luglio 1934, n. 1214, e successive modificazioni;

vista la legge 21 marzo 1953, n. 161;

vista la legge 14 gennaio 1994, n. 20;

vista la deliberazione delle Sezioni riunite della Corte dei conti n. 14/2000 del 16 giugno 2000, che ha approvato il regolamento per l'organizzazione delle funzioni di controllo della Corte dei conti, modificata con le deliberazioni delle Sezioni riunite n. 2 del 3 luglio 2003 e n. 1 del 17 dicembre 2004, da ultimo modificata con deliberazione del Consiglio di Presidenza n.229 dell'11 giugno 2008;



visto il decreto legislativo 18 agosto 2000, n. 267 recante il Testo unico delle leggi sull'ordinamento degli enti locali;

vista la legge 5 giugno 2003, n. 131;

vista la legge 23 dicembre 2005, n. 266, art. 1, commi 166 e seguenti;

visto l'art. 3 del decreto-legge 10 ottobre 2012, n. 174, convertito dalla legge 7 dicembre 2012, n. 213;

udito il relatore, Primo Referendario dott.ssa Laura De Rentis.

### FATTO

In sede di esame del questionario relativo al rendiconto 2015 trasmesso dall'Organo di revisione del comune di Tavernole sul Mella (BS) e redatto ai sensi dell'articolo 1, commi 166 e ss. della legge 23 dicembre 2005 n. 266 (Finanziaria 2006) come integrato dall'art. 3 del D.L. n. 174/2012, convertito con legge n. 213/2012 sono emerse criticità in termini di risultato di amministrazione (negativo per euro 291.205,05 a seguito del riaccertamento straordinario dei residui al 01.01.2015 di cui alla delibera G.C. n. 16 del 28.04.2015 per effetto del quale si è determinato un maggior disavanzo da ripianare (c.d. extradeficit) pari a 89.129,97 euro); di ricorso alle anticipazioni di tesoreria, di contabilizzazione dell'anticipazione di liquidità ex d.l. n. 66/2014, nonché in relazione al fondo crediti di dubbia esigibilità accantonato a rendiconto 2015.

Con richiesta del giorno 29 agosto 2017 (prot. C.d.c. 0012538-29/08/2017-SC\_LOM-T87-P), il Magistrato istruttore ha chiesto all'Organo di revisione: 1. ai fini della verifica del rispetto dell'art. 193, comma 3, Tuel e del d.m. 2 aprile 2015, di specificare le entrate effettivamente utilizzate negli anni 2014 e 2015 per la copertura dei due disavanzi (ordinario al 31.12.2013 e c.d. extradeficit all'1.1.2015), distinguendo tra parte capitale e parte corrente; 2. in relazione all'accantonamento del FCDE sul risultato di amministrazione 2015, di specificare le ragioni per cui si è ritenuto di applicare l'abbattimento del 36% anche in sede di rendiconto (cfr. p. 23 relazione Organo di revisione) con conseguente determinazione dell'importo accantonato in euro 6.950,10 euro.

Con nota del giorno 08.09.2017 (prot. Cdc n. 12839), l'Organo di revisione ha precisato che: *«1. Nel 2014 il disavanzo è stato ripianato per complessivi euro 65.882,24 con entrate derivanti per euro 20.151,20 da corrispettivo di vendita n. 25.721 azioni A2A SPA, per euro 25.001,22 da proventi da gestione metanodotto e per euro 20.729,82 da generico avanzo di*



gestione. Nel 2015 il disavanzo è stato ripianato per complessivi euro 128.781,23 con entrate derivanti per euro 47.022,36 da alienazione legname da taglio, per euro 30.415,86 da introiti da oneri di urbanizzazione, per euro 18.515 da maggiori introiti da concessioni cimiteriali, per euro 14.309,87 da proventi da gestione metanodotto e per euro 18.518,14 da generico avanzo di gestione. Nel 2015 è stata altresì ripianata con avanzo di parte corrente per euro 2971 la prima quota di 30 rate annuali di extradeficit da riaccertamento straordinario dei residui. 2. In relazione all'accantonamento FCDE sul risultato di amministrazione 2015, si è ritenuto di mantenere anche a rendiconto l'abbattimento già applicato in sede previsionale, come da facoltà introdotta da Dm del 20 maggio 2015, in ragione della ritenuta moderata rischiosità dei residui oggetto di cautela».

Nella relazione di deferimento del 25 settembre 2017, il Magistrato Istruttore rileva che, dall'esame del questionario sul rendiconto 2015 e dalle successive risultanze istruttorie, è emerso che: «l'Ente sta ripianando il maggior disavanzo derivante da riaccertamento straordinario dei residui (quantificato in -89.129,97 euro nella delibera G.C. n. 16 del 28.04.2015). Per l'effetto, il Comune – che al 31.12.2015 ha una parte disponibile del risultato di amministrazione negativa per 166.402,92 euro - si trova a dover ripianare due differenti disavanzi, e in particolare:

- a) il disavanzo di amministrazione 2013 (pari a euro 267.957,32 euro), in relazione al quale è stato adottato un piano triennale di ripiano così suddiviso: euro 40.100,00 nel 2014; euro 73.000 nel 2015; euro 154.857,32 nel 2016 (cfr. delibera C.c. n. 30 del 27.09.2014);
- b) il maggior disavanzo (c.d. extradeficit) di euro -89.129,97, in relazione al quale è stato previsto il ripiano in trenta quote costanti di 2.971,00 euro (cfr. delibera C.c. n. 20 del 28.04.2015).

È, altresì, emerso che anche nel 2015 l'Ente ha fatto ricorso alle anticipazioni di tesoreria. Sebbene tale possibilità sia stata usufruita in misura minore rispetto al 2014 (194 giorni nel 2015 contro i 226 del 2014), si rileva che il 2015 (alla luce dei questionari archiviati nel sistema Si.Qu.El.) costituisce il sesto anno consecutivo di ricorso all'istituto regolato dall'art. 222 Tuel.

Peraltro, nel corso del 2014, il Comune ha ottenuto l'anticipazione di liquidità CCDDPP ex d.l. n. 66/2014 di 229.614,87 euro, in relazione al quale, il Comune espone un residuo passivo di 222.184,80 euro.



*Infine, è emerso che l'accantonamento a FCDE di consuntivo 2015 (pari a 6.950,10 euro) è stato determinato applicando l'abbattimento al 36% previsto per il bilancio di previsione 2015 (a parità di condizioni, senza abbattimento, l'importo di FCDE sarebbe dovuto ammontare a 19.304,99 euro)». La relazione si conclude riportando i chiarimenti forniti dall'Organo di revisione con la nota di risposta del giorno 08.09.2017 (prot. Cdc n. 12839), sopra citata.*

Sulla base della richiamata relazione, il giorno successivo, il Presidente della Sezione ha convocato la Sezione regionale di controllo per la Lombardia per esaminare la questione nella camera di consiglio del 27 settembre 2017.

## **DIRITTO**

### **I) Il controllo delle Sezioni regionali della Corte dei conti**

La legge 23 dicembre 2005, n. 266, all'art. 1, co. 166 ha previsto che le Sezioni regionali di controllo della Corte dei conti, *"ai fini della tutela dell'unità economica della Repubblica e del coordinamento della finanza pubblica"*, svolgano verifiche ed accertamenti sulla gestione finanziaria degli Enti locali, esaminando, per il tramite delle relazioni trasmesse dagli organi di revisione economico-finanziaria degli enti locali (co. 166), i bilanci di previsione ed i rendiconti. Giova precisare che la magistratura contabile ha sviluppato le verifiche sulla gestione finanziaria degli Enti locali, in linea con le previsioni contenute nell'art. 7, co. 7 della legge 5 giugno 2003, n. 131, quale controllo ascrivibile alla categoria del riesame di legalità e regolarità, che ha la caratteristica di finalizzare le verifiche della magistratura contabile all'adozione di effettive misure correttive da parte degli Enti interessati.

L'art. 3, co. 1 lett. e) del d.l. 10 ottobre 2012, n. 174, convertito dalla legge 7 dicembre 2012, n. 213, ha introdotto nel TUEL l'art. 148-bis, significativamente intitolato *"Rafforzamento del controllo della Corte dei conti sulla gestione finanziaria degli enti locali"*, il quale prevede che *"Le sezioni regionali di controllo della Corte dei conti esaminano i bilanci preventivi e i rendiconti consuntivi degli enti locali ai sensi dell'articolo 1, commi 166 e seguenti, della legge 23 dicembre 2005, n. 266, per la verifica del rispetto degli obiettivi annuali posti dal patto di stabilità interno, dell'osservanza del vincolo previsto in materia di indebitamento dall'articolo 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"*. Ai fini della verifica in questione

la magistratura contabile deve accertare che *"i rendiconti degli enti locali tengano conto anche delle partecipazioni in società controllate e alle quali è affidata la gestione di servizi pubblici per la collettività locale e di servizi strumentali all'ente"*.

In base all'art. 148 bis, comma 3, del TUEL, qualora le Sezioni regionali della Corte accertino la sussistenza *"di squilibri economico-finanziari, della mancata copertura di spese, della violazione di norme finalizzate a garantire la regolarità della gestione finanziaria, o del mancato rispetto degli obiettivi posti con il patto di stabilità interno"*, gli Enti locali interessati sono tenuti ad adottare, entro sessanta giorni dalla comunicazione della delibera di accertamento, *"i provvedimenti idonei a rimuovere le irregolarità e a ripristinare gli equilibri di bilancio"*, e a trasmettere alla Corte i provvedimenti adottati in modo che la magistratura contabile possa verificare, nei successivi trenta giorni, se gli stessi sono idonei a rimuovere le irregolarità e a ripristinare gli equilibri di bilancio. In caso di mancata trasmissione dei provvedimenti correttivi o di esito negativo della valutazione, *"è preclusa l'attuazione dei programmi di spesa per i quali è stata accertata la mancata copertura o l'insussistenza della relativa sostenibilità finanziaria"*.

Come precisato dalla Corte Costituzionale (sentenza n. 60/2013), l'art. 1, commi da 166 a 172, della legge n. 266 del 2005 e l'art. 148-bis del d.lgs. n. 267 del 2000, introdotto dall'art. 3, comma 1, lettera e), del d. l. n. 174 del 2012, hanno istituito ulteriori tipologie di controllo, estese alla generalità degli enti locali e degli enti del Servizio sanitario nazionale, ascrivibili a controlli di natura preventiva finalizzati ad evitare danni irreparabili all'equilibrio di bilancio. Tali controlli si collocano, pertanto, su un piano nettamente distinto rispetto al controllo sulla gestione amministrativa di natura collaborativa, almeno per quel che riguarda gli esiti del controllo spettante alla Corte dei conti sulla legittimità e sulla regolarità dei conti. Queste verifiche sui bilanci degli enti territoriali sono compatibili con l'autonomia di Regioni, Province e Comuni, in forza del supremo interesse alla legalità costituzionale - finanziaria e alla tutela dell'unità economica della Repubblica perseguito dai suddetti controlli di questa Corte in riferimento agli artt. 81, 119 e 120 Cost. Alla Corte dei conti è, infatti, attribuito il vaglio sull'equilibrio economico-finanziario del complesso delle amministrazioni pubbliche a tutela dell'unità economica della Repubblica, in riferimento a parametri costituzionali (artt. 81, 119 e 120 Cost.) e ai vincoli derivanti dall'appartenenza dell'Italia all'Unione europea (artt. 11 e 117, primo comma, Cost.): equilibrio e vincoli



che trovano generale presidio nel sindacato della Corte dei conti quale magistratura neutrale ed indipendente, garante imparziale dell'equilibrio economico-finanziario del settore pubblico. Tali prerogative assumono ancora maggior rilievo nel quadro delineato dall'art. 2, comma 1, della legge costituzionale 20 aprile 2012, n. 1 (Introduzione del principio del pareggio di bilancio nella Carta costituzionale), che, nel comma premesso all'art. 97 Cost., richiama il complesso delle pubbliche amministrazioni, in coerenza con l'ordinamento dell'Unione europea, ad assicurare l'equilibrio dei bilanci e la sostenibilità del debito pubblico.

Qualora le irregolarità esaminate dalla Sezione regionale non siano così gravi da rendere necessaria l'adozione della pronuncia di accertamento prevista dall'art. 148 bis, co. 3 del TUEL, siffatta funzione del controllo sui bilanci di questa Corte suggerisce di segnalare agli Enti anche irregolarità contabili non gravi o meri sintomi di precarietà, soprattutto se accompagnate e potenziate da sintomi di criticità o da difficoltà gestionali, anche al fine di prevenire l'insorgenza di situazioni di deficitarietà o di squilibrio, idonee a pregiudicare la sana gestione finanziaria che deve caratterizzare l'amministrazione di ciascun Ente.

In ogni caso, l'Ente interessato è tenuto a valutare le segnalazioni che ha ricevuto ed a porre in essere interventi idonei per addivenire al loro superamento.

L'esame della Corte è limitato ai profili di criticità ed irregolarità segnalati nella pronuncia, sicché l'assenza di uno specifico rilievo su altri profili non può essere considerata quale implicita valutazione positiva.

## **II) Irregolarità della gestione finanziaria**

L'esame della relazione redatta ai sensi dell'art. 1, comma 166 della legge 23 dicembre 2005, n. 266 (legge finanziaria per il 2006) dall'organo di revisione dei conti del Comune di Tavernole sul Mella in ordine alle risultanze del Rendiconto relativo all'esercizio 2015 presenta le criticità che seguono.

### **A) Disavanzo di amministrazione da riaccertamento straordinario al 1.1.2015 e verifica dell'andamento del ripiano di disavanzo di amministrazione al 31.12.2013 già accertato da questa Sezione con deliberazione n. 256 del 24.07.2015.**

Con la pronuncia Lombardia/256/2015/PRSE del 24.07.2015 questa Sezione ha preso atto che il comune di Tavernole sul Mella ha approvato il consuntivo 2013 con un disavanzo *“così formato: euro 30.971,81 derivante dalla gestione di competenza; euro*



39.605,79 derivante dal riaccertamento dei residui attivi e passivi di parte corrente; euro 197.379,72 dal riaccertamento di residui attivi e passivi di parte capitale”. Le cause di detto disavanzo venivano individuate “dall’eliminazione in sede di rendiconto 2013 di residui attivi di dubbia esigibilità per eccessiva in definizione dei tempi di riscossione legati prevalentemente a contributi per spese di investimento già sostenute”.

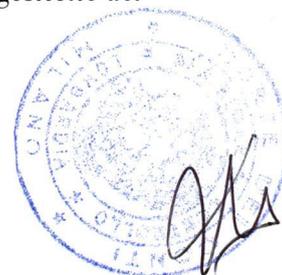
Nella richiamata delibera, si dava altresì atto che l’ente riferiva di aver “*approvato con delibera n. 19 del 28.04.2015 il rendiconto 2014 con un disavanzo di euro 202.075,08, rideterminato in euro 291.205,05 a seguito di riaccertamento straordinario dei residui ex D.Lgs. n. 118/2011. Il disavanzo si è così formato: euro 222.804,90 residuo disavanzo 2013 ancora da ripianare, come da programma di ripiano approvato con delibera di Consiglio comunale n. 30 del 27.09.2014; euro 20.729,82 in riduzione prodottasi dalle risultanze positive della gestione di competenza 2014; euro 89.129,97 maggiore disavanzo derivante dal riaccertamento straordinario (ripianato come da delibera di Consiglio comunale n. 20 del 28/04/2015)*”.

Ad ogni modo, con la medesima delibera, questa Sezione invitava l’ente a trasmettere la delibera di C.c. n. 30 del 27 settembre 2014 con il programma di ripiano del disavanzo.

Nella deliberazione sopra citata (acquisita in data 14.08.2015 al n. 9109 del prot. Cdc) e avente ad oggetto: “*verifica del permanere degli equilibri generali di bilancio e ricognizione sullo stato di attuazione dei programmi ex art. 193, d.lgs 18 agosto 2000 n. 267. Esercizio 2014. Provvedimenti di ripiano del disavanzo di amministrazione 2013 e riequilibrio del bilancio 2014*”, «*rilevata, inoltre, la necessità di assumere provvedimenti di riequilibrio della gestione di competenza per complessivi euro 140.800,00, di cui euro 105.950 relativi alla parte corrente ed euro 34.850 relativi alla parte capitale; ritenuto, quindi, di provvedere al ripiano del disavanzo di amministrazione 2013 e al riequilibrio di gestione mediante variazione al bilancio di previsione 2014, alla Relazione Previsionale e Programmatica e al Bilancio pluriennale 2014-2016, relativamente agli anni 2015 e 2016, come da prospetti allegati sub b); preso atto della relazione redatta dal responsabile dell’Ufficio Tecnico dalla quale si evince la disponibilità delle seguenti risorse:*

*per l’esercizio 2014:*

- *euro 21.100 derivanti da A2A reti gas Spa quale contributo una tantum per la gestione del metanodotto;*
- *euro 19.000 quale corrispettivo di vendita n. 25.721 azioni A2A SpA*



*per l'esercizio 2015:*

- euro 23.000 derivanti da introiti aggiuntivi da taglio legna derivanti dal piano di assestamento forestale
- euro 50.000 derivanti dall'alienazione di n. 4 autorimesse comunali;

*per l'esercizio 2016:*

- euro 45.000 derivanti dall'alienazione di n. 1 immobile comunale;
- euro 30.000 derivanti dall'alienazione diritto di superficie area centralina
- euro 21.000 derivanti da contributo straordinario opere urbanizzazione area centralina
- euro 210.000 derivanti dall'alienazione quote di proprietà Tavernole Idroelettrica SpA oltre ad euro 6.306,73 derivanti da risparmi di spesa di parte corrente»,

il Consiglio comunale delibera: «1. di approvare la relazione di verifica degli equilibri di bilancio e sullo stato di attuazione dei programmi, allegata sub a) alla presente deliberazione per costituirne parte integrante e sostanziale; 2. di provvedere al ripiano del disavanzo di amministrazione 2013, pari ad € 267.957,32 mediante le seguenti risorse:

*per l'esercizio 2014:*

- euro 21.100 derivanti da A2A reti gas Spa quale contributo una tantum per la gestione del metanodotto;
- euro 19.000 quale corrispettivo di vendita n. 25.721 azioni A2A SpA

*per l'esercizio 2015:*

- euro 23.000 derivanti da introiti aggiuntivi da taglio legna derivanti dal piano di assestamento forestale
- euro 50.000 derivanti dall'alienazione di n. 4 autorimesse comunali;
- euro 2.500 derivanti dall'alienazione di beni mobili (spazzatrice stradale).

*Per l'esercizio 2016:*

- euro 45.000 derivanti dall'alienazione di n. 1 immobile comunale;
- euro 30.000 derivanti dall'alienazione diritto di superficie area centralina
- euro 21.000 derivanti da contributo straordinario opere urbanizzazione area centralina
- euro 210.000 derivanti dall'alienazione quote di proprietà Tavernole Idroelettrica SpA oltre ad euro 6.306,73 derivanti da risparmi di spesa di parte corrente».

Riportati i dati finanziari del disavanzo al 31.12.2014 indicati nella delibera di consiglio comunale n. 30/14, occorre ricordare che con riferimento al disavanzo accertato prima dell'entrata in vigore dei nuovi principi contabili, come già affermato da questa Sezione

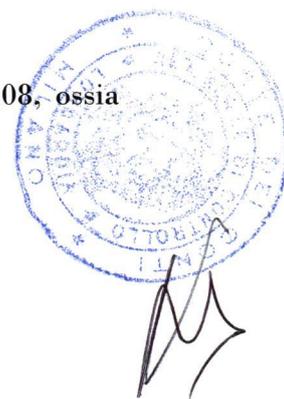


(delibera n. 256 del 24.07.2015) le norme del TUEL imponevano che “l’eventuale disavanzo di amministrazione” venisse “applicato al bilancio di previsione” (art. 188 TUEL) ed il consiglio comunale adottasse le misure necessarie per ripristinare l’equilibrio, utilizzando “per l’anno in corso e per i due successivi tutte le entrate e le disponibilità, ad eccezione di quelle provenienti dall’assunzione di prestiti e di quelle aventi specifica destinazione per legge, nonché i proventi derivanti da alienazione di beni patrimoniali disponibili” (art. 193 Tuel *ante* mod. ex d.lgs. 118/2011).

Se l’ente locale non adotta provvedimenti di riequilibrio (ultimo comma, art. 193 Tuel), deve essere attivata la procedura per lo scioglimento del consiglio comunale ai sensi dell’art. 141, secondo comma, Tuel. Alla stregua dell’art. 188 cit. applicabile *ratione temporis*, dunque, quando l’ente chiude il rendiconto in disavanzo, lo stesso deve essere iscritto nel bilancio di previsione per l’anno successivo prima di tutte le altre spese. La *ratio* di tale disposizione va rinvenuta nell’indurre l’ente locale a reperire, in modo prioritario, nel bilancio di competenza, le risorse necessarie a finanziare il disavanzo medesimo, comprimendo le spese (ad esempio, rinunciando a spese inserite nei programmi dell’ente) e/o aumentando le entrate (ad esempio, predisponendo un aumento dei tributi locali).

Alla luce della precedente delibera adottata da questa Sezione (n. 256 del 24.07.2015) in cui ci si riservava di valutare il programma di ripiano approvato con delibera di consiglio comunale n. 30 del 27.09.2014, questo Collegio osserva che l’ente dichiara di aver ripianato le quote di disavanzo previste nel suddetto programma deliberato dal C.C. con delibera n. 30/2014, ossia: € 40.100 per il 2014 e € 75.500 per il 2015 (quest’ultimo dato, tuttavia, nella successiva risposta istruttoria -prot. Cdc 17110 del 13.10.2016- è stato modificato in € 73.000). Tuttavia, anche se questa Sezione potrà esprimersi sull’esito positivo o meno del ripiano in discorso solo in sede di esame consuntivo 2016, sin da ora si evidenziano i seguenti dati:

- a) la quota più gravosa di ripiano del disavanzo oggetto del ripiano triennale è prevista per l’esercizio finanziario 2016 (ossia, l’importo di € 154.857,32 indicato nella risposta istruttoria);
- b) il consuntivo 2014 è stato chiuso con un disavanzo formale di € 202.075,08, ossia migliorando il precedente disavanzo al 31.12.2013 di € 65.882,24;



c) il consuntivo 2015 è stato chiuso con un complessivo disavanzo formale di € 159.452,82, disavanzo a sua volta scomponibile nei termini indicati nella tabella che segue (tabella nella quale sono riportati anche i dati sul disavanzo sostanziale che saranno oggetto di specifici rilievi nel prosieguo della presente delibera).

	31.12.2014	01.01.2015	31.12.2015	variazione 31.12.2015/31.12 .2014	variazione 31.12.2015/01.01.2015
disavanzo 2013 – residuo	-€ 202.075,08	-€ 202.075,08	-€ 73.293,85	€ 128.781,23	€ 128.781,23
maggior disavanzo		-€ 89.129,97	-€ 86.158,97	-€ 86.158,97	€ 2.971,00
<b>Totale disavanzo formale</b>	<b>-€ 202.075,08</b>	<b>-€ 291.205,05</b>	<b>-€ 159.452,82</b>	<b>€ 42.622,26</b>	<b>€ 131.752,23</b>
acc.to fsc/fcde	€ 1.377,75	0	€ 6.950,10	€ 5.572,35	€ 6.950,10
<b>Totale disavanzo sostanziale</b>	<b>-€ 203.452,83</b>	<b>-€ 291.205,05</b>	<b>-€ 166.402,92</b>	<b>€ 37.049,91</b>	<b>€ 124.802,13</b>

Dunque, come emerge dalla tabella che precede, nel caso di specie, il “disavanzo ordinario” dell’ente è ulteriormente aggravato da un disavanzo c.d. da riaccertamento straordinario accertato dal comune di Tavernole sul Mella con delibera di Giunta n. 16 del 28.04.2015, per effetto del quale il Comune è chiamato a ripianare anche un maggior disavanzo (c.d. extradeficit) di euro -89.129,97.

Con la delibera da ultimo richiamata, infatti, l’Ente ha proceduto al riaccertamento straordinario dei residui attivi e passivi ai sensi dell’art. 3, co. 7, d.lgs. n. 118/2011, all’esito del quale ha accertato un disavanzo da riaccertamento straordinario al 01.01.2015 pari a - 291.205,05.

Le risultanze del suddetto riaccertamento sono riassunte nella seguente tabella:

<b>Risultato di amministrazione al 31 dicembre 2014 determinato nel rendiconto 2014</b>		
<b>(a)</b>		- 202.075,08
Residui attivi cancellati in quanto non correlati ad obbligazioni giuridiche perfezionate (b)	(-)	89.129,97
Residui passivi cancellati in quanto non correlati ad obbligazioni giuridiche perfezionate (c)	(+)	
Residui attivi cancellati in quanto reimputati agli esercizi in cui sono esigibili (d)	(-)	
Residui passivi cancellati in quanto reimputati agli esercizi in cui sono esigibili (e)	(+)	4.910,77
Residui passivi definitivamente cancellati che concorrono alla determinazione del fondo pluriennale vincolato(f)	(+)	-



Fondo pluriennale vincolato g) = (e) -(d)+(f) <sup>(2)</sup>	(-)	4.910,77
<b>Risultato di amministrazione al 1° gennaio 2015 – dopo il riaccertamento straordinario dei residui (h) = (a) -(b) + (c) - (d)+ (e) + (f) -(g)</b>		- 291.205,05

<b>Composizione del risultato di amministrazione al 1° gennaio 2015 - dopo il riaccertamento straordinario dei residui (g):</b>		
<b>Parte accantonata</b>		
Fondo crediti di dubbia e difficile esazione al 31/12/2014		
Fondo residui perenti al 31/12/.... (solo per le regioni)		
Fondo rischi al 31/12/2014		
<b>Totale parte accantonata (i)</b>		
<b>Parte vincolata</b>		
Vincoli derivanti da leggi e dai principi contabili		
Vincoli derivanti da trasferimenti		
Vincoli derivanti dalla contrazione di mutui		
Vincoli formalmente attribuiti dall'ente		
Altri vincoli da specificare		
<b>Totale parte vincolata (l)</b>		
<b>Totale parte destinata agli investimenti (m)</b>		
<b>Totale parte disponibile (n) =(k)-(i)- (l)-(m)</b>		- 291.205,05
Se (n) è negativo, tale importo è iscritto tra le spese del bilancio di previsione 2015 <sup>(6)</sup>		

Fonte: delibera GC n. 16 del 28.04.2015

Con la delibera di Consiglio comunale n. 20 del 28.04.2015, l'Ente locale ha approvato il "ripiano del maggiore disavanzo di amministrazione 2014 determinato a seguito riaccertamento straordinario effettuato in attuazione dell'articolo 3, comma 7, del decreto legislativo n. 118 del 2011", stabilendo di recuperare il suddetto disavanzo in 30 anni.

Nel corso dell'istruttoria (prot. C.d.c. 0012538-29/08/2017-SC\_LOM-T87-P), "ai fini della verifica del rispetto dell'art. 193, comma 3, Tuel e del d.m. 2 aprile 2015", è stato chiesto all'Organo di revisione "di specificare le entrate effettivamente utilizzate negli anni 2014 e 2015 per la copertura dei due disavanzi (ordinario al 31.12.2013 e c.d. extradeficit all'1.1.2015), distinguendo tra parte capitale e parte corrente". Inoltre, "in relazione all'accantonamento del FCDE sul risultato di amministrazione 2015", è stato chiesto "di specificare le ragioni per cui si è ritenuto di applicare l'abbattimento del 36% anche in sede di



*rendiconto (cfr. p. 23 relazione Organo di revisione) con conseguente determinazione dell'importo accantonato in euro 6.950,10 euro".*

In merito, l'Organo di revisione (nota del 08.09.2017, prot. Cdc n. 12839), ha precisato che *«nel 2014 il disavanzo è stato ripianato per complessivi euro 65.882,24 con entrate derivanti per euro 20.151,20 da corrispettivo di vendita n. 25.721 azioni A2A SPA, per euro 25.001,22 da proventi da gestione metanodotto e per euro 20.729,82 da generico avanzo di gestione. Nel 2015 il disavanzo è stato ripianato per complessivi euro 128.781,23 con entrate derivanti per euro 47.022,36 da alienazione legname da taglio, per euro 30.415,86 da introiti da oneri di urbanizzazione, per euro 18.515 da maggiori introiti da concessioni cimiteriali, per euro 14.309,87 da proventi da gestione metanodotto e per euro 18.518,14 da generico avanzo di gestione. Nel 2015 è stata altresì ripianata con avanzo di parte corrente per euro 2971 la prima quota di 30 rate annuali di extradeficit da riaccertamento straordinario dei residui».*

In proposito, in termini generali, la Sezione ricorda che con l'entrata in vigore della riforma contabile prevista dal d.lgs. n. 118/2011, gli enti locali hanno dovuto presentare i bilanci nel rispetto del principio contabile della competenza finanziaria potenziata. Detto principio stabilisce che *«tutte le obbligazioni giuridicamente perfezionate attive e passive, che danno luogo a entrate e spese per l'ente, devono essere registrate nelle scritture contabili quando l'obbligazione è perfezionata, con imputazione all'esercizio in cui l'obbligazione viene a scadenza. È, in ogni caso, fatta salva la piena copertura finanziaria degli impegni di spesa giuridicamente assunti a prescindere dall'esercizio finanziario in cui gli stessi sono imputati».* Conseguentemente, nell'esercizio finanziario 2015, per la prima volta gli enti locali hanno dovuto rappresentare la situazione finanziaria valorizzando la dimensione temporale delle obbligazioni giuridiche (attive e passive) partendo dalla operazione c.d. di riaccertamento straordinario dei residui ex art. 3 co. 7 d.lgs. n. 118/2011. Il comma 7 cit., in tal senso, stabilisce che *«al fine di adeguare i residui attivi e passivi risultanti al 1° gennaio 2015 al principio generale della competenza finanziaria enunciato nell'allegato n. 1, le amministrazioni pubbliche di cui al comma 1, con delibera di Giunta, previo parere dell'organo di revisione economico-finanziario, provvedono, contestualmente all'approvazione del rendiconto 2014, al riaccertamento straordinario dei residui, consistente:*

*a) nella cancellazione dei propri residui attivi e passivi, cui non corrispondono obbligazioni perfezionate e scadute alla data del 1° gennaio 2015. Non sono cancellati i residui delle*



*regioni derivanti dal perimetro sanitario cui si applica il titolo II e i residui passivi finanziati da debito autorizzato e non contratto. Per ciascun residuo eliminato in quanto non scaduto sono indicati gli esercizi nei quali l'obbligazione diviene esigibile, secondo i criteri individuati nel principio applicato della contabilità finanziaria di cui all'allegato n. 4/2. Per ciascun residuo passivo eliminato in quanto non correlato a obbligazioni giuridicamente perfezionate, è indicata la natura della fonte di copertura;*

*b) nella conseguente determinazione del fondo pluriennale vincolato da iscrivere in entrata del bilancio dell'esercizio 2015, distintamente per la parte corrente e per il conto capitale, per un importo pari alla differenza tra i residui passivi ed i residui attivi eliminati ai sensi della lettera a), se positiva, e nella rideterminazione del risultato di amministrazione al 1° gennaio 2015 a seguito del riaccertamento dei residui di cui alla lettera a); [...]*».

Chiarito il quadro normativo al quale va ricondotta l'operazione di riaccertamento dal quale è emerso il disavanzo di amministrazione dell'ente rappresentato nella tabella che precede, occorre altresì brevemente richiamare i nuovi principi contabili che dettano le regole per la determinazione del risultato di amministrazione in tutte le sue componenti.

In particolare, il risultato di amministrazione ex d.lgs. 118 cit. non è più solo la risultante dalla somma tra fondo di cassa e residui attivi diminuito dei residui passivi, bensì è determinato anche dal fondo pluriennale vincolato (c.d. risultato di amministrazione formale).

L'art. 187 Tuel novellato, inoltre, dopo aver precisato che «*il risultato di amministrazione è distinto in fondi liberi, fondi vincolati, fondi destinati agli investimenti e fondi accantonati*», al primo comma stabilisce che «*nel caso in cui il risultato di amministrazione non sia sufficiente a comprendere le quote vincolate, destinate e accantonate, l'ente è in disavanzo di amministrazione. Tale disavanzo è iscritto come posta a se stante nel primo esercizio del bilancio di previsione secondo le modalità previste dall'art. 188*» (c.d. risultato di amministrazione sostanziale).

Dalla lettera della norma testé richiamata emerge, dunque, che -al fine di salvaguardare gli equilibri di bilancio- anche se un ente registra un risultato di amministrazione formale positivo esso debba comunque essere considerato in disavanzo se il risultato di amministrazione sostanziale non è anche esso positivo e, quindi, dovrà procedere ad applicare immediatamente la quota libera (negativa) nel bilancio di previsione.



A regime (ossia, per i disavanzi che emergono successivamente all'operazione di riaccertamento straordinario ex art. 3, co. 7, d.lgs. n. 118/2011 di cui si è detto in precedenza) il ripiano del disavanzo deve avvenire nel rispetto delle modalità indicate dell'art. 188 Tuel. Quando invece, come nel caso in esame, il disavanzo è emerso in sede di riaccertamento straordinario al 1.1.2015, il ripiano deve essere rispettoso anche delle ulteriori modalità prescritte dal decreto Mef del 2.4.2015 avente ad oggetto "*Criteri e modalità di ripiano dell'eventuale maggior disavanzo di amministrazione derivante dal riaccertamento straordinario dei residui e dal primo accantonamento al fondo crediti di dubbia esigibilità, di cui all'articolo 3, comma 7, del decreto legislativo n. 118 del 2011*".

In ossequio al decreto Mef cit. l'eventuale disavanzo (*alias* la voce "totale parte disponibile" del prospetto di cui all'allegato 5/2 al d.lgs. n. 118/2011 che riporta un valore negativo) può essere ripianato -per la quota ulteriore rispetto a quella già accertata con l'approvazione del rendiconto 2014 e cioè, per l'importo del maggior disavanzo al 1° gennaio 2015 rispetto al risultato di amministrazione al 31 dicembre 2014- con modalità temporali più favorevoli. Più in dettaglio, l'art. 1 co. 1 del decreto Mef definisce come "maggior disavanzo" «a) *l'importo della voce "totale parte disponibile" (ndr negativa) del prospetto di cui all'allegato 5/2 al decreto legislativo n. 118 del 2011, se il risultato di amministrazione al 31 dicembre 2014, determinato in sede di rendiconto, è positivo o pari a 0;* b) *la differenza algebrica tra la voce "totale parte disponibile" (ndr negativa) e la voce "risultato di amministrazione al 31 dicembre 2014 determinato nel rendiconto 2014" del prospetto di cui all'allegato 5/2 al decreto legislativo n. 118 del 2011, se il risultato di amministrazione al 31 dicembre 2014, determinato in sede di rendiconto, è negativo*».

Ne deriva che, mentre «*la quota del disavanzo al 1° gennaio 2015 determinato a seguito del riaccertamento straordinario effettuato in attuazione dell'art. 3, comma 7, del decreto legislativo n. 118 del 2011, di importo corrispondente al disavanzo individuato in sede di approvazione del rendiconto 2014*» deve essere ripianata «*dagli enti locali secondo le modalità previste dall'art. 188 del decreto legislativo 18 agosto 2000, n. 267*», l'eventuale "maggior disavanzo al 1° gennaio 2015 rispetto al risultato di amministrazione al 31 dicembre 2014" come sopra definito – e solo quello- può essere ripianato avvalendosi delle previsioni dell'art. 2 del decreto Mef 02.04.2015 in non più di 30 esercizi ai sensi dell'art. 3 co. 16 d.lgs. n. 118/2011.



Il ripiano del maggior disavanzo deve essere verificato dall'Ente in sede di approvazione del rendiconto 2015 (e poi in sede di approvazione dei rendiconti degli anni successivi) ai sensi dell'art. 4 del decreto Mef 02.04.2015. Nel dettaglio, il citato articolo prevede quanto segue: *«1. in sede di approvazione del rendiconto 2015 tutti gli enti che a seguito del riaccertamento straordinario dei residui hanno registrato un maggiore disavanzo verificano se il risultato di amministrazione al 31 dicembre 2015 risulta migliorato rispetto al disavanzo al 1° gennaio 2015 derivante dal riaccertamento straordinario, per un importo pari o superiore rispetto all'ammontare di disavanzo applicato al bilancio di previsione 2015, aggiornato ai risultati del riaccertamento straordinario e dell'approvazione del consuntivo 2014. Se da tale confronto risulta che il disavanzo applicato all'esercizio 2015 non è stato recuperato, la quota non recuperata nel corso del 2015, e l'eventuale maggiore disavanzo registrato rispetto al risultato al 1° gennaio 2015, è interamente applicata al primo esercizio del bilancio di previsione 2016-2018, in aggiunta alla quota del recupero del maggiore disavanzo derivante dal riaccertamento straordinario prevista per l'esercizio 2016, in attuazione dell'art. 3, comma 16, del decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118, e di eventuali quote di recupero di disavanzo previste da piani di rientro in corso di attuazione. Il recupero dell'eventuale maggiore disavanzo registrato rispetto al risultato al 1° gennaio 2015 può essere ripianato negli esercizi considerati nel bilancio di previsione, in ogni caso non oltre la durata della consiliatura, contestualmente all'adozione di una delibera consiliare avente ad oggetto il piano di rientro di tale quota del disavanzo, secondo le modalità previste dall'art. 42, comma 12, del decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118 per le regioni e gli enti regionali e dall'art. 188 del decreto legislativo 18 agosto 2000, n. 267 per gli enti locali.*

*2. In sede di approvazione del rendiconto 2016 e dei rendiconti degli esercizi successivi, fino al completo ripiano del maggiore disavanzo derivante dal riaccertamento straordinario dei residui, si verifica se il risultato di amministrazione al 31 dicembre di ciascun anno risulta migliorato rispetto al disavanzo al 31 dicembre dell'esercizio precedente, per un importo pari o superiore rispetto all'ammontare di disavanzo applicato al bilancio di previsione cui il rendiconto si riferisce, aggiornato ai risultati del rendiconto dell'anno precedente. Se da tale confronto risulta che il disavanzo applicato non è stato recuperato, la quota non recuperata nel corso dell'esercizio, o il maggiore disavanzo registrato rispetto al risultato di amministrazione dell'esercizio precedente, è interamente applicata al primo esercizio del bilancio di previsione in corso di gestione, in aggiunta alla quota del recupero del maggiore*



*disavanzo derivante dal riaccertamento straordinario prevista per tale esercizio, in attuazione dell'art. 3, comma 16, del decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118 [...]».*

Concluso l'esame della disciplina che regola il ripiano del disavanzo ex artt. 188 e 193 Tuel e del maggior disavanzo di amministrazione determinatosi in sede di riaccertamento straordinario al 1.1.2015, questa Sezione prende atto che l'Organo di revisione dichiara che il comune di Tavernole sul Mella, al 31.12.2015, ha ripianato la quota di disavanzo di € 2.971,00 (pari alla quota trentennale di ripiano definita con la sopra richiamata delibera di consiglio comunale) e la quota di ripiano triennale del disavanzo accertato al 31.12.2013.

Tuttavia, il Collegio riserva, in sede di esame dei prossimi questionari, ogni valutazione circa la correttezza delle richiamate affermazioni. Detta riserva riguarda sia l'effettivo ripiano del disavanzo al 31.12.2013 -alla luce dei punti esplicitati *sub a), b) e c)-*, sia l'effettivo ripiano della maggiore quota di disavanzo emerso in sede di riaccertamento straordinario (c.d. extradeficit) che presuppone una corretta rappresentazione del risultato di amministrazione alla luce dei vincoli e degli accontamenti previsti dalla legge; ne consegue che l'accertamento dell'effettivo ripiano del disavanzo, dovrà essere procrastinato all'esame dei prossimi consuntivi.

Con riferimento alla corretta rappresentazione del risultato di amministrazione, infatti, si deve altresì dare conto che nel corso dell'istruttoria (prot. C.d.c. 0012538-29/08/2017-SC\_LOM-T87-P), *“in relazione all'accantonamento del FCDE sul risultato di amministrazione 2015”*, è stato chiesto *“di specificare le ragioni per cui si è ritenuto di applicare l'abbattimento del 36% anche in sede di rendiconto (cfr. p. 23 relazione Organo di revisione) con conseguente determinazione dell'importo accantonato in euro 6.950,10 euro”*.

Sul punto, l'Organo di revisione (nota del 08.09.2017, prot. Cdc n. 12839), ha precisato che *«in relazione all'accantonamento FCDE sul risultato di amministrazione 2015, si è ritenuto di mantenere anche a rendiconto l'abbattimento già applicato in sede previsionale, come da facoltà introdotta da Dm del 20 maggio 2015, in ragione della ritenuta moderata rischiosità dei residui oggetto di cautela»*.

Dalle risultanze istruttorie sin qui riportate, dunque, emerge che l'ente, contrariamente a quanto già sostenuto da questa Sezione, ha ritenuto che i nuovi principi contabili abbiano introdotto la facoltà di abbattere al 36% -anche a consuntivo- l'accantonamento a FCDE sui residui attivi.



In particolare, nella delibera Lombardia n. 164/2017/PRSP del 29 maggio 2017 è stato affermato che *“la riduzione del (ndr al) 36 per cento consentito dalla modifica al principio contabile applicato riguarda la determinazione del Fondo crediti di dubbia esigibilità nel bilancio di previsione dell’esercizio 2015 e non anche l’accantonamento sul risultato di amministrazione conseguente al riaccertamento straordinario che deve essere indicato per l’intero importo, salvo poi fare applicazione del criterio semplificato a partire dal rendiconto del successivo esercizio”*.

Lo stesso principio è stato affermato con riferimento ad un ente in sperimentazione (*“la riduzione del (ndr al) 55 per cento consentito dalla modifica al principio contabile applicato riguarda la determinazione del Fondo crediti di dubbia esigibilità nel bilancio di previsione dell’esercizio 2015 e non anche l’accantonamento sul risultato di amministrazione che deve essere indicato per l’intero importo, salvo poi fare applicazione del criterio semplificato a partire dal rendiconto del successivo esercizio, cfr. Lombardia n. 208/2017/PRSP del 25 luglio 2017*).

In questa sede, appare opportuno precisare che non è corretto applicare il metodo ordinario per il calcolo del FCDE a consuntivo abbattendo l’accantonamento a consuntivo 2015 al 36%, (facoltà, al contrario, riconosciuta dal Legislatore per il bilancio di previsione 2015).

Detto assunto, in primo luogo, trova fondamento nella *ratio* dell’istituto del Fondo crediti di dubbia esigibilità (analiticamente disciplinato dall’allegato 4/2 del d.lgs. 118/2011 recante il *“principio contabile applicato concernente la contabilità finanziaria”*).

L’accantonamento a FCDE, in maggior dettaglio, ha la precipua finalità di evitare che spese esigibili siano finanziate da entrate di dubbia esigibilità. In questo senso, il principio sopra citato stabilisce che *«sono accertate per l’intero importo del credito anche le entrate di dubbia e difficile esazione, per le quali non è certa la riscossione integrale, quali le sanzioni amministrative al codice della strada, gli oneri di urbanizzazione, i proventi derivanti dalla lotta all’evasione, ecc.»*, ma per evitare che entrate di dubbia esigibilità possano finanziare spese esigibili, a bilancio di previsione, è stanziata un’apposita posta contabile, denominata ‘accantonamento al FCDE’ (che non è oggetto di impegno e genera un’economia di bilancio), mentre, a consuntivo, una quota di risultato di amministrazione è accantonato al FCDE.



Nel bilancio di previsione, in linea generale, la quantificazione dell'accantonamento a FCDE è effettuata applicando agli stanziamenti delle entrate di dubbia e difficile esazione il complemento a 100 della media tra incassi in conto competenza e accertamenti degli ultimi 5 esercizi.

A consuntivo, la quantificazione della quota di risultato di amministrazione accantonata a FCDE è determinata applicando *«all'importo complessivo dei residui attivi, sia di competenza dell'esercizio cui si riferisce il rendiconto, sia degli esercizi precedenti»*, il complemento a 100 della media del rapporto tra incassi in conto residui e importo dei residui attivi all'inizio di ogni anno degli ultimi 5 esercizi. L'esempio 5 del principio contabile prosegue prevedendo che *«L'importo dei residui attivi all'inizio di ciascun anno degli ultimi 5 esercizi può essere ridotto di una percentuale pari all'incidenza dei residui attivi di cui alle lettera b) e d) del prospetto di cui al punto 9.3 riguardante il riaccertamento straordinario dei residui rispetto al totale dei residui attivi risultante dal rendiconto 2014. Tale percentuale di riduzione può essere applicata in occasione della determinazione del fondo crediti di dubbia esigibilità da accantonare nel risultato di amministrazione degli esercizi successivi, con riferimento alle annualità precedenti all'avvio della riforma»*.

Chiarita la *ratio* del FCDE e, conseguentemente, le modalità fissate “a regime” dal legislatore per calcolarne la consistenza sia a previsione sia a consuntivo, deve, altresì evidenziarsi che l'art. 1, comma 509, della l. 23.12.2014 n. 190, ha integrato il principio contabile applicato di cui all'allegato 4/2 prevedendo che *«con riferimento agli enti locali, nel 2015 è stanziata in bilancio una quota dell'importo dell'accantonamento quantificato nel prospetto riguardante il fondo crediti di dubbia esigibilità allegato al bilancio di previsione pari almeno al 36 per cento, se l'ente non ha aderito alla sperimentazione di cui all'articolo 36, e al 55 per cento, se l'ente ha aderito alla predetta sperimentazione. Nel 2016 per tutti gli enti locali lo stanziamento di bilancio riguardante il fondo crediti di dubbia esigibilità è pari almeno al 55 per cento, nel 2017 è pari almeno al 70 per cento, nel 2018 è pari almeno all'85 per cento e dal 2019 l'accantonamento al fondo è effettuato per l'intero importo»*. In altri termini, il comma 509 cit., limitatamente al bilancio di previsione, consente all'ente locale di scegliere se adeguarsi immediatamente o solo progressivamente alle prescrizioni del principio contabile in materia di FCDE.

Dunque, alla luce sia dell'argomento letterale (la norma da ultimo citata si riferisce solo al bilancio di previsione) sia della particolare rilevanza che ha l'istituto del FCDE nel



sistema dei nuovi principi contabili (ossia scongiurare che spese esigibili possano trovare copertura finanziaria con residui attivi di difficile riscossione), questa Sezione ritiene che, nel 2015 (e fino al 2018 incluso), la facoltà dell'ente locale di abbattere la consistenza del FCDE accantonata sul risultato di amministrazione non sia configurabile a consuntivo quando l'ente medesimo opta per il metodo ordinario di calcolo.

D'altra parte, anche se l'espressione impiegata dal legislatore potrebbe essere fonte di equivoci interpretativi, questa Sezione ritiene che, per giungere ad una soluzione contraria (ossia di acconsentire un abbattimento della consistenza del fondo anche a consuntivo), non possa invocarsi il dm 20.05.2015 laddove ha integrato il principio contabile applicato concernente la contabilità finanziaria aggiungendo l'inciso *«salva la facoltà prevista per gli esercizi dal 2015 al 2018, disciplinata nel presente principio»* alla frase *«In sede di rendiconto, fin dal primo esercizio di applicazione del presente principio, l'ente accantona nell'avanzo di amministrazione l'intero importo del fondo crediti di dubbia esigibilità quantificato nel prospetto riguardante il fondo allegato al rendiconto di esercizio»*.

Infatti, a parere di questa Sezione, il richiamato inciso deve riferirsi al secondo paragrafo introdotto dal medesimo D.M., laddove, dopo aver effettuato una precisazione sul riaccertamento straordinario, sancisce che *«Per effetto della gestione ordinaria che, annualmente, comporta la formazione di nuovi residui attivi e la riscossione o cancellazione dei vecchi crediti, lo stock complessivo dei residui attivi tende ad essere sostanzialmente stabile nel tempo. Pertanto, se l'ammontare dei residui attivi non subisce significative variazioni nel tempo, anche la quota del risultato di amministrazione accantonata al fondo crediti di dubbia esigibilità tende ad essere stabile e, di conseguenza, gran parte dell'accantonamento al fondo crediti di dubbia esigibilità effettuato annualmente nel bilancio di previsione per evitare di spendere entrate non esigibili nell'esercizio, non è destinato a confluire nella quota del risultato di amministrazione accantonata per il fondo crediti di dubbia esigibilità. Infatti, se i residui attivi sono stabili nel tempo, nella quota del risultato di amministrazione accantonata per il fondo crediti di dubbia esigibilità confluisce solo la parte del fondo accantonato nel bilancio di previsione di importo pari agli utilizzi del fondo crediti a seguito della cancellazione o dello stralcio dei crediti dal bilancio»*.

In altri termini, questa Sezione ritiene che l'inciso *«salva la facoltà prevista per gli esercizi dal 2015 al 2018, disciplinata nel presente principio»* vada riferito alla facoltà degli enti



locali (per il quadriennio 2015-2018) di adottare il c.d. metodo semplificato per la costituzione del FCDE, non alla facoltà -prevista per il medesimo quadriennio- di abbattere (fino alle percentuali indicate per il bilancio di previsione) la consistenza del FCDE a consuntivo calcolato secondo il metodo ordinario.

Tale soluzione trova conferma nel tenore letterale dei successivi paragrafi del principio contabile in esame, laddove, in merito al metodo c.d. semplificato si afferma che «in considerazione delle difficoltà di applicazione dei nuovi principi riguardanti la gestione dei residui attivi e del fondo crediti di dubbia esigibilità che hanno determinato l'esigenza di rendere graduale l'accantonamento nel bilancio di previsione, in sede di rendiconto relativo all'esercizio 2015 e agli esercizi successivi, fino al 2018, la quota accantonata nel risultato di amministrazione per il fondo crediti di dubbia esigibilità può essere determinata per un importo non inferiore al seguente:

- |   |
|---|
| <p>+ Fondo crediti di dubbia esigibilità nel risultato di amministrazione al 1° gennaio dell'esercizio cui il rendiconto si riferisce</p> <p>- gli utilizzi del fondo crediti di dubbia esigibilità effettuati per la cancellazione o lo stralcio dei crediti</p> <p>+ l'importo definitivamente accantonato nel bilancio di previsione per il Fondo crediti di dubbia esigibilità, nell'esercizio cui il rendiconto si riferisce</p> |
|---|

*L'adozione di tale facoltà è effettuata tenendo conto della situazione finanziaria complessiva dell'ente e del rischio di rinviare oneri all'esercizio 2019».*

In conclusione, questa Sezione ritiene che la locuzione «salva la facoltà prevista per gli esercizi dal 2015 al 2018, disciplinata nel presente principio» -inserita dal dm 20.05.2015- debba intendersi riferita al metodo di calcolo c.d. semplificato (metodo di calcolo eccezionale rispetto a quello previsto "a regime" per il FCDE a consuntivo). Conseguentemente, nel periodo temporale 2015/2018, l'accantonamento del FCDE a rendiconto (calcolato con il metodo ordinario) non può fruire -né per i residui in conto residui né per quelli di competenza- di un abbattimento fino alla misura percentuale indicata dal Legislatore con espresso riferimento al bilancio di previsione.

Resta inteso che, qualora l'ente si avvallesse del c.d. metodo semplificato, "l'importo definitivamente accantonato nel bilancio di previsione per il Fondo crediti di dubbia esigibilità, nell'esercizio cui il rendiconto si riferisce" è quello effettivamente stanziato nel



bilancio di previsione che, come detto in precedenza, può giovare delle percentuali di abbattimento di cui si è sin qui detto.

In conclusione, la Sezione, alla luce di quanto precede, si riserva di verificare, in sede di controllo sul rendiconto dell'esercizio 2016, il rientro dal disavanzo al 31.12.2013 e dal maggior disavanzo emerso in sede di riaccertamento straordinario (c.d. extradeficit) nonché la regolarità delle misure adottate a tale fine, richiede fin da ora al Comune una relazione sui ripiani delle singole quote, sui mezzi impiegati e sulla rappresentazione contabile degli stessi.

**B) Anticipazione di liquidità presso CC.DD.PP. ex art. 32 d.l. n. 66/2014.**

Il comune di Tavernole sul Mella ha ottenuto l'anticipazione di liquidità presso la Cassa DD.PP. per 229.614,87 euro nel 2014 ex art. 32 d.l. n. 66/2014.

Nel corso dell'istruttoria (nota n. 16747 del 05 ottobre 2016), è stato chiesto all'ente di specificare le modalità di contabilizzazione, in entrata, dell'anticipazione ricevuta e, in uscita, dell'onere pluriennale di restituzione.

La richiesta è stata motivata dalla necessità di verificare se gli enti beneficiari della predetta anticipazione avessero proceduto alla corretta iscrizione contabile delle relative poste in modo da evitare che le risorse acquisite potessero essere destinate a finanziare nuove spese, anziché al pagamento dei debiti esigibili al 31 dicembre 2013, secondo quanto precisato dalla Sezione delle autonomie di questa Corte con la deliberazione n. 19/2014/QMIG.

L'Amministrazione comunale (prot. Cdc 17110 del 13.10.2016) ha comunicato che *«l'ente si è avvalso del fondo di rotazione per il pagamento dei debiti ex Legge n. 64/13, come modificata dal DL 66/2014, per euro 229.614,87 contraendo con la CDDPP un contratto di anticipazione di liquidità in data 08/10/2014. Le somme sono state integralmente utilizzate per il pagamento dei debiti pregressi maturati al 31.12.2013, in conformità alle previsioni di legge»*. Nulla veniva, pertanto, riferito in relazione alle modalità di contabilizzazione adottate.

L'analisi del questionario sul consuntivo 2014 permette, però, di ricostruire con ragionevole sicurezza le modalità di contabilizzazione adottate dall'Ente. In particolare, l'Ente ha accertato l'importo dell'anticipazione ottenuta al tit. V di entrata e ha impegnato il medesimo importo di 229.614,87 euro al titolo III di spesa. Al termine dell'esercizio finanziario 2014, il debito verso CC.DD.PP. per la restituzione



dell'anticipazione di liquidità (nel frattempo integralmente incassata), compariva sotto forma di residuo passivo di titolo III.

Chiarite le modalità con le quali l'ente ha, presumibilmente, "contabilizzato" l'anticipazione di liquidità in discorso, è opportuno richiamare la deliberazione della Sezione delle Autonomie sopra citata laddove prescrive la costituzione di "*apposito fondo vincolato (ad es. "Fondo Speciale destinato alla restituzione dell'anticipazione ottenuta")*, pari all'importo dell'anticipazione assegnata dal MEF da ridursi progressivamente dell'importo pari alle somme annualmente rimborsate a norma delle disposizioni di legge e contrattuali, da finanziare con entrate correnti".

La stessa Sezione delle Autonomie, con la successiva deliberazione n. 33/2015/QMIG, ha ribadito le medesime regole anche per i bilanci "armonizzati" in applicazione dei nuovi principi contabili di cui al decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118, stabilendo che "*nei bilanci degli enti locali soggetti alle regole dell'armonizzazione contabile, la sterilizzazione degli effetti che le anticipazioni di liquidità erogate ai sensi del decreto-legge 8 aprile 2013, n. 35, convertito dalla l. 6 giugno 2013, n. 64, e successive modificazioni, integrazioni e rifinanziamenti, producono sul risultato di amministrazione va effettuata stanziando nel Titolo della spesa riguardante il rimborso dei prestiti un fondo, non impegnabile, di importo pari alle anticipazioni di liquidità incassate nell'esercizio, la cui economia confluisce nel risultato di amministrazione come quota accantonata ai sensi dell'art. 187 del decreto legislativo 18 agosto 2000, n. 267. Il fondo di sterilizzazione degli effetti delle anticipazioni di liquidità va ridotto, annualmente, in proporzione alla quota capitale rimborsata nell'esercizio*" (cfr. Lombardia/208/2017/PRSP del 25 luglio 2017).

Invece, il comune di Tavernole sul Mella ha mantenuto il residuo passivo anche nel passaggio alla nuova contabilità ex d.lgs. n. 118/2011. Infatti, nel riaccertamento straordinario di cui alla delibera di G.C. n. 16 del 28.04.2015, non compare alcuna cancellazione di residui passivi. Il permanere del residuo passivo verso CC.DD.PP. nella contabilità dell'Ente è evidente dall'analisi del questionario sul rendiconto 2015 -e in particolare dalla relazione al rendiconto ex art. 239 Tuel del revisore- che, nella tabella 'analisi anzianità dei residui' riporta un residuo passivo di titolo 4 (ex titolo III della contabilità ex dpr 194/96) originatosi nell'anno 2014 di 222.184,80 euro, esattamente pari al debito residuo al 31.12.2015 verso CC.DD.PP.



Si richiede pertanto al Comune di provvedere alla contabilizzazione nel senso sopra indicato, apportando idoneo accantonamento nel risultato di amministrazione.

**C) Anticipazione di tesoreria.**

Dalla documentazione inserita in S.I.Qu.E.L. emerge che il Comune di Tavernole sul Mella, anche nel 2015, ha fatto ricorso alle anticipazioni di tesoreria. Sebbene tale possibilità sia stata usufruita in misura minore rispetto al 2014 (194 giorni nel 2015 contro i 226 del 2014), si rileva che il 2015 (alla luce dei questionari archiviati nel sistema S.I.Qu.E.L.) costituisce il sesto anno consecutivo di ricorso all'istituto regolato dall'art. 222 Tuel.

Dati anticipazione di tesoreria dai questionari S.I.Qu.E.L.:

ANTICIPAZIONE DI TESORERIA – ANNO 2010

1.5.2 L'Ente ha fatto ricorso ad anticipazioni di tesoreria?	<input type="text" value="SI"/>		
Se sì, per quanti giorni e qual è stata l'anticipazione media?			
Giorni	<input type="text" value="365"/>	Anticipazione media euro	<input type="text" value="204.072,81"/>
a) Lo scoperto per dette anticipazioni a chiusura d'esercizio, pari ad euro	<input type="text" value="158.599,99"/>		<i>rientra</i> nei limiti previsti dall'art. 222 del D.Lgs 267/2000 (determinati in euro <input )<="" td="" type="text" value="306.805,00"/>

Fonte: questionario su rendiconto 2010 acquisito tramite S.I.Qu.E.L. – prot. 8488-29/09/2011

ANTICIPAZIONE DI TESORERIA – ANNO 2011

1.5.2 Nel corso del 2011 l'Ente ha fatto ricorso ad anticipazioni di tesoreria?	<input type="text" value="SI"/>		
1.5.2 a) In caso di risposta affermativa alla domanda n. 1.5.2, indicare:			
- L'entità delle anticipazioni complessivamente corrisposte nell'esercizio euro		<input type="text" value="1.318.588,23"/>	;
- L'entità delle anticipazioni complessivamente restituite nell'esercizio euro		<input type="text" value="1.054.230,68"/>	;
- L'entità delle anticipazioni non restituite al 31.12.2011 euro		<input type="text" value="264.357,55"/>	;
- Il limite dell'anticipazione concedibile ai sensi dell'art. 222 del D.Lgs. 267/2000		<input type="text" value="293.750,68"/>	;
- L'entità delle somme maturate a titolo di interessi passivi euro		<input type="text" value="3.814,48"/>	;
- L'entità massima delle entrate a specifica destinazione utilizzate in termini di cassa ex art. 195 D.Lgs. 267/2000 euro	<input type="text" value="281.170,97"/>	con corrispondente vincolo sull'anticipazione di tesoreria concedibile;	

Fonte: questionario su rendiconto 2011 acquisito tramite S.I.Qu.E.L. – prot. 11509-30/11/2012

In sede di risposta istruttoria sul consuntivo 2011 (prot. 0008718-24/09/2013-SC\_LOM-T87S-A), l'Organo di revisione ha precisato che nel corso del 2011, i giorni di anticipazione sono stati 270.



ANTICIPAZIONE DI TESORERIA – ANNO 2012

1.6.2 Nel corso del 2012 l'Ente ha fatto ricorso ad anticipazioni di tesoreria?  SI

1.6.2 a) In caso di risposta affermativa, indicare l'entità delle somme complessivamente utilizzate nell'esercizio: euro 1.250.927,05

1.6.2 b) Utilizzo dell'anticipazione nell'ultimo triennio

	2012
Giorni di utilizzo dell'anticipazione	334
Utilizzo medio dell'anticipazione	196.095,61
Entità anticipazione complessivamente corrisposta	1.250.927,05
Entità anticipazione non restituita al 31/12	142.515,78
Entità delle somme maturate a titolo di interessi passivi al 31/12	2.430,86

Fonte: questionario su rendiconto 2012 acquisito tramite S.I.Qu.E.L. – prot. 0012324-13/12/2013

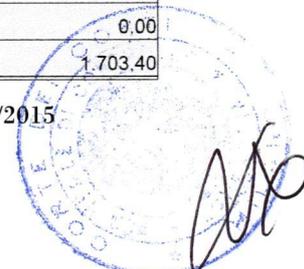
In sede di risposta istruttoria sul consuntivo 2012 (prot. 0013450-13/11/2014-SC\_LOM-T87S-A), l'Organo di revisione ha precisato che la mancata restituzione delle anticipazioni di tesoreria al 31.12.2012 ha comportato il mancato rispetto del parametro di deficitarietà n. 9 di cui al decreto del Ministero dell'Interno 18.02.2013 (l'incidenza percentuale delle anticipazioni non restituite sulle entrate correnti si è, infatti, attestata all'11,53%), come risulta anche dalla delibera di questa Sezione Lombardia/366/2014/PRSE del 12 dicembre 2014.

Con delibera Lombardia/256/2015/PRSE del 24.07.2015, questa Sezione ha accertato che «nel corso del 2013 sono state richieste anticipazioni per un importo massimo di € 315.326,67 e per una durata di 253 giorni. L'Organo di revisione ha aggiunto che al 31.12.2014 la tesoreria presentava un saldo positivo di euro 7.455,19».

ANTICIPAZIONE DI TESORERIA – ANNO 2014

1.6.4 Nel corso del 2014 e fino alla data di compilazione del presente questionario, l'Ente ha fatto ricorso ad anticipazioni di tesoreria?		SI
1.6.4 a) Utilizzo dell'anticipazione nell'ultimo triennio		
		2014
Importo dell'anticipazione concedibile ai sensi dell'art. 222 del TUEL		515.040,00
Importo dell'anticipazione complessivamente concessa ai sensi dell'art. 222 del TUEL		515.040,00
Entità dell'anticipazione 2014 richiesta oltre i 3/12 e fino ai 5/12		206.016,00
Entità dell'anticipazione richiesta ai sensi dell'art.2 comma 3-bis del d.l. n. 4/2014 conv. in l. 50/2014		0,00
Giorni di utilizzo dell'anticipazione		226
Importo massimo dell'anticipazione giornaliera utilizzata		398.499,13
Importo anticipazione non restituita al 31/12		0,00
Importo delle somme maturate a titolo di interessi passivi al 31/12		1.703,40

Fonte: questionario su rendiconto 2014 acquisito tramite S.I.Qu.E.L. – prot. 0014071-10/12/2015



In sede di risposta istruttoria sul rendiconto 2014 (prot. Cdc 0017110-13/10/2016), l'Organo di revisione ha precisato che *«nel 2014 l'anticipazione è stata di giorni 226 con un importo massimo erogato di euro 398.499,13 (su un massimo accordato di euro 515.040) e conseguenti interessi passivi per euro 1.703,40. Al 31.12.2014 la tesoreria presentava un saldo positivo di euro 7.455,49. A seguito di interventi finalizzati alla risoluzione del problema, intrapresi a decorrere dal 2014, la situazione di cassa si sta ormai normalizzando: il 2015 ha chiuso con un saldo positivo di euro 138.764,21 e nel 2016 la cassa è costantemente in attivo, con un avanzo alla data odierna di euro 155.289,10».*

ANTICIPAZIONE DI TESORERIA – ANNO 2015

	2015
Importo dell'anticipazione complessivamente concessa ai sensi dell'art. 222 del TUEL	315.533,00
Importo delle entrate vincolate utilizzate in termini di cassa per spese correnti, ai sensi dell'art. 195 co. 2 del TUEL	0,00
Giorni di utilizzo dell'anticipazione	194
Importo massimo della anticipazione giornaliera utilizzata	232.252,91
Importo anticipazione non restituita al 31/12	0,00
Importo delle somme maturate a titolo di interessi passivi al 31/12	479,93

Fonte: questionario su rendiconto 2015 acquisito tramite S.I.Qu.E.L. – prot. 0002058-27/01/2017

Come emerge dai dati sin qui riportati la cronica sofferenza di cassa è, senz'altro, un ulteriore sintomo che l'ente locale abbia nel corso del tempo assunto impegni di spesa a fronte di entrate di difficile riscossione. Dunque quando l'ente registra un disavanzo di amministrazione, in ragione del principio della prudenza, ha il dovere di improntare la propria gestione garantendo un durevole equilibrio economico-finanziario, accantonando risorse per far fronte ad oneri futuri.

Detta raccomandazione era già stata formulata all'ente con la deliberazione Lombardia/256/2015/PRSE del 24.07.2015 e, pertanto, in questa sede si rinnova l'invito a procedere ad una costante ed attenta verifica dell'equilibrio della gestione di cassa, monitorando le cause del fenomeno contabile riscontrato, atteso che il ricorso ad anticipazioni di tesoreria comporta il pagamento di interessi passivi, e ad accertare che il protrarsi di tale comportamento non costituisca sintomo dell'esistenza di latenti squilibri nella gestione dell'ente.

La fattispecie esaminata rientra fra le gravi irregolarità disciplinate dall'art. 148 bis, co. 3, TUEL.

**P.Q.M.**



la Corte dei conti, Sezione regionale di controllo per la Regione Lombardia,

#### **ACCERTA**

- ) che con delibera di Giunta del 28.04.2015 n. 16 l'Ente ha proceduto al riaccertamento straordinario dei residui attivi e passivi ai sensi dell'art. 3, co. 7, d.lgs. n. 118/2011, all'esito del quale ha accertato un disavanzo da riaccertamento straordinario al 01.01.2015 pari a -291.205,05 euro, per effetto del quale si è determinato un maggior disavanzo da ripianare (c.d. extradeficit) pari a 89.129,97 euro;
- ) l'errata contabilizzazione del debito verso CC.DD.PP. per la restituzione dell'anticipazione di liquidità ottenuta ex art. 32 d.l. n. 66/2014 che, al 31.12.2015, compare sotto forma di residuo passivo per euro 222.184,80;
- ) la sofferenza di cassa che si manifesta con il costante (dal 2010 al 2015) ricorso all'anticipazione di tesoreria;

#### **FISSA**

all'Amministrazione comunale di Tavernole sul Mella (BS) il termine di sessanta giorni, dalla comunicazione della presente pronuncia di accertamento, per la predisposizione e l'invio a questa Sezione di una relazione sottoscritta dal responsabile del servizio finanziario e certificata dall'organo di revisione nella quale venga evidenziato:

- ) il ricalcolo dell'importo da accantonare a titolo di FCDE (secondo i criteri indicati in parte motiva) al 31.12.2016 (ultimo rendiconto approvato);
- ) le effettive quote di ripiano di disavanzo alla luce del ricalcolo che precede

#### **INVITA**

l'Amministrazione comunale di Tavernole sul Mella (BS) nel prosieguo della sua gestione:

- ) ad osservare rigorosamente le previsioni legislative introdotte dal d.lgs. n. 118/2011 e, in particolare, le disposizioni contenute nei punti 9.1 (gestione dei residui) e 9.2 (risultato di amministrazione) dell'allegato 4/2;
- ) a contabilizzare l'anticipazione di liquidità presso CC.DD.PP. ex art. 32 d.l. n. 66/2014 nei termini indicati in motivazione;
- ) a procedere ad una costante ed attenta verifica dell'equilibrio della gestione di cassa, monitorando le cause del fenomeno contabile riscontrato, atteso che il ricorso ad anticipazioni di tesoreria comporta il pagamento di interessi passivi

#### **DISPONE**



- la trasmissione della presente pronuncia, a mezzo sistema S.I.Qu.E.L, al Sindaco e dispone che quest'ultimo, nella sua qualità di legale rappresentante dell'ente, informi il Presidente del Consiglio comunale affinché comunichi all'organo consiliare i contenuti della presente delibera;

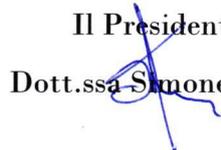
- la trasmissione della presente pronuncia, a mezzo sistema S.I.Qu.E.L, al Revisore dei conti del Comune di Tavernole sul Mella.

Così deciso nella camera di consiglio del 27 settembre 2017.

Il Magistrato istruttore  
Dott.ssa Laura De Rentiis



Il Presidente  
Dott.ssa Simonetta Rosa



Depositata in Segreteria il

- 9 OTT 2017

Il Direttore della Segreteria

Dott.ssa Daniela Parisini

