



Repubblica italiana

La Corte dei conti

Sezione regionale di controllo per l'Abruzzo

composta dai Magistrati:

Manuela ARRIGUCCI	Presidente
Marco VILLANI	Consigliere
Luigi DI MARCO	Consigliere (relatore)
Francesca Paola ANELLI	Consigliere
Antonio DANDOLO	Consigliere
Angelo Maria QUAGLINI	Primo Referendario
Giovanni GUIDA	Primo Referendario

nella Camera di consiglio del 10 maggio 2019 ha assunto la seguente

DELIBERAZIONE

visto l'articolo 100, comma 2, della Costituzione;

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

vista la legge 14 gennaio 1994, n. 20 e successive modificazioni ed integrazioni;

vista la deliberazione delle Sezioni riunite della Corte dei conti del 16 giugno 2000, n. 14/2000 che ha approvato il regolamento per l'organizzazione delle funzioni di controllo della Corte dei conti, nel testo modificato, da ultimo, con deliberazione del Consiglio di Presidenza del 19 giugno 2008, n. 229/CP/2008 (G.U. n. 153 del 02.07.2008);

visto il decreto legislativo 18 agosto 2000, n. 267 recante approvazione del testo unico delle leggi sull'ordinamento degli enti locali (Tuel) e successive modificazioni ed 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'articolo 1, commi 166 e seguenti, della legge 23 dicembre 2005, n. 266 (legge finanziaria per il 2006) e successive modificazioni, che fa obbligo agli Organi di revisione degli Enti locali di inviare alle Sezioni regionali di controllo della Corte dei conti specifiche relazioni in ordine ai bilanci preventivi e ai rendiconti degli enti;

visto il decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118 recante "Disposizioni in materia di armonizzazione dei sistemi contabili e degli schemi di bilancio delle Regioni, degli enti locali



e dei loro organismi, a norma degli articoli 1 e 2 della legge 5 maggio 2009, n. 42", come modificato e integrato dal decreto legislativo del 10 agosto 2014, n. 126;
visto il decreto legislativo 6 settembre 2011, n. 149;
visto l'articolo 148-bis del Tuel come introdotto dal decreto-legge 10 ottobre 2012, n. 174, convertito nella legge 7 dicembre 2012, n. 213;
vista la deliberazione della Sezione delle autonomie del 30 novembre 2015, n. 32/SEZAUT/2015/INPR relativa alle "*Linee di indirizzo su aspetti significativi dei bilanci preventivi 2015 nel contesto della contabilità armonizzata*" nell'ambito della quale sono contenute informazioni sulle operazioni di riaccertamento straordinario ai sensi del d.lgs. n. 118/2011, come modificato e integrato dal d.lgs. n. 126/2014;
vista la deliberazione della Sezione delle autonomie del 30 maggio 2016, n. 22/SEZAUT/2016/INPR, relativa all'approvazione delle "*Linee guida e relativo questionario per gli organi di revisione economica finanziaria degli enti locali per l'attuazione dell'art. 1, commi 166 e seguenti, della legge 23 dicembre 2005, n. 266: rendiconto 2015*", successivamente emendata con deliberazione del 20 ottobre 2016, n. 29/2016/AUT/INPR;
vista la deliberazione della Sezione delle autonomie del 30 marzo 2017, n. 6/SEZAUT/2017/INPR, relativa all'approvazione delle "*Linee guida e relativo questionario per gli organi di revisione economica finanziaria degli enti locali per l'attuazione dell'articolo 1, commi 166 e seguenti, della legge 23 dicembre 2005, n. 266: rendiconto 2016*";
vista la deliberazione della Sezione delle autonomie del 24 luglio 2018, n. 16/SEZAUT/2018/INPR, relativa all'approvazione delle "*Linee guida e relativo questionario per gli organi di revisione economica finanziaria degli enti locali per l'attuazione dell'articolo 1, commi 166 e seguenti, della legge 23 dicembre 2005, n. 266: rendiconto 2017*";
vista la deliberazione del 1° dicembre 2016, n. 232/2016/INPR, con la quale la Sezione regionale di controllo per l'Abruzzo ha fissato il termine per l'invio delle relazioni al rendiconto 2015 al 30 gennaio 2017, successivamente prorogato al 28 febbraio 2017, con deliberazione del 26 gennaio 2017, n. 3/2017/INPR;
vista la deliberazione del 14 settembre 2017, n. 131/2017/INPR, con la quale la Sezione regionale di controllo per l'Abruzzo ha fissato il termine per l'invio delle relazioni al rendiconto 2016 al 20 dicembre 2017;
vista la deliberazione del 7 febbraio 2019, n. 5/2019/INPR, con la quale la Sezione regionale di controllo per l'Abruzzo ha fissato il termine per l'invio delle relazioni al rendiconto 2017 al 30 marzo 2019, successivamente prorogato al 30 aprile 2019, con deliberazione dell'11 aprile 2019, n. 44/2019/INPR;



vista la deliberazione n. 119/2017/INPR adottata da questa Sezione regionale di controllo in data 13 luglio 2017 con la quale è stato approvato *"l'approccio metodologico ... e i relativi criteri di selezione prioritaria degli enti locali, ai fini della pianificazione delle attività di controllo da effettuarsi avvalendosi delle relazioni trasmesse dagli Organi di revisione, ai sensi delle vigenti disposizioni"*;

vista la deliberazione n. 16/2019/INPR, del 14 febbraio 2019, con la quale la Sezione regionale di controllo per l'Abruzzo ha approvato il *"Programma di controllo sulla gestione per l'anno 2019"*;

vista la ripartizione tra i Magistrati dei compiti e delle iniziative riferibili alle varie aree di attività rientranti nella competenza della Sezione regionale di controllo per l'Abruzzo, definita da ultimo con decreto del Presidente del 15 gennaio 2019, n. 3;

esaminate le relazioni dell'Organo di revisione sui rendiconti 2015, 2016 e 2017 del Comune di GUARDIAGRELE (CH) - Ente in sperimentazione dal 1° gennaio 2014, ai sensi dell'articolo 36 del d.lgs. n. 118/2011 - acquisite mediante i sistemi applicativi S.I.Qu.E.L. e Con.Te, rispettivamente in data 24 febbraio 2017, protocollo n. 568, in data 20 dicembre 2017, protocollo n. 3803 e in data 1° aprile 2019, protocollo n. 1349;

ritenuto opportuno procedere in questa fase, anche all'esame della documentazione relativa al riaccertamento straordinario dei residui;

vista la nota istruttoria del 15 febbraio 2019, protocollo n. 279, con cui questa Sezione di controllo ha richiesto all'Ente informazioni integrative in merito ad alcuni aspetti relativi ai questionari ai rendiconti di gestione 2015 e 2016 e al riaccertamento straordinario dei residui;

viste le note del Comune di Guardiagrele (CH) del 26 febbraio 2019, assunta in pari data al protocollo della Sezione n. 351, e del 18 aprile 2019, assunta in pari data al protocollo della Sezione n. 1942, con la quale sono stati forniti i chiarimenti richiesti dalla Sezione;

vista l'ordinanza del 3 maggio 2019, n. 18/2019, con la quale il Presidente ha convocato la Sezione per l'odierna Camera di consiglio, successivamente integrata con l'ordinanza del 7 maggio 2019, n. 19/2019;

udito il relatore, Consigliere Luigi DI MARCO;

FATTO

La Sezione delle autonomie della Corte dei conti ha approvato *"le linee guida e i relativi questionari ai rendiconti per gli Organi di revisione economica finanziaria degli Enti locali"*: deliberazione del 30 maggio 2016, n. 22/SEZAUT/2016/INPR (rendiconto 2015); deliberazione del 30 marzo 2017, n. 6/SEZAUT/2017/INPR (rendiconto 2016); deliberazione del 24 luglio 2018, n. 16/SEZAUT/2018/INPR (rendiconto 2017).



Con successive deliberazioni la Sezione regionale di controllo per l'Abruzzo ha fissato i termini per l'invio delle suddette relazioni (cfr. deliberazioni n. 232/2016/INPR, n. 3/2017/INPR, n. 131/2017/INPR; n. 5/2019/INPR, n. 44/2019/INPR).

L'Organo di revisione del Comune di Guardiagrele (CH) ha trasmesso, le relazioni ai rendiconti 2015, 2016 e 2017, mediante i sistemi applicativi S.I.Qu.E.L. e Con.Te, rispettivamente in data 24 febbraio 2017, protocollo n. 568, in data 20 dicembre 2017, protocollo n. 3803 e in data 1° aprile 2019, protocollo n. 1349.

Con nota istruttoria del 15 febbraio 2019, protocollo n. 279, questa Sezione di controllo ha richiesto all'Ente informazioni integrative in merito ad alcuni aspetti relativi ai questionari ai rendiconti di gestione 2015 e 2016 e al riaccertamento straordinario dei residui.

Con note del 26 febbraio 2019, assunta in pari data al protocollo della Sezione n. 351, e del 18 aprile 2019, assunta in pari data al protocollo della Sezione n. 1942, l'Ente ha dato riscontro alle richieste istruttorie.

DIRITTO

L'articolo 148-*bis* del Tuel ha attribuito più incisivi poteri alla Corte dei conti che, nell'esame dei bilanci preventivi e consuntivi degli Enti locali, ha il compito di verificare il rispetto degli equilibri di bilancio, i vincoli in materia di indebitamento e la relativa sostenibilità, la presenza di irregolarità potenzialmente idonee a determinare squilibri economico-finanziari. Nei casi più gravi, la Sezione ha la possibilità di adottare pronunce di accertamento che fissano l'obbligo, per gli Enti, entro 60 giorni dalla comunicazione del deposito delle suddette pronunce, di assicurare idonei provvedimenti volti a ripristinare i necessari equilibri di bilancio. In assenza di tali interventi correttivi e ove verifichi il perdurare del pregiudizio per gli equilibri di bilancio, la Sezione può precludere l'attuazione dei programmi di spesa per i quali sia accertata la mancanza di copertura o comunque l'insostenibilità finanziaria.

Come precisato dalla Corte costituzionale (sentenza n. 60/2013), l'articolo 1, commi da 166 a 172, della legge n. 266/2005 e l'articolo 148-*bis* del decreto legislativo n. 267/2000, introdotto dall'articolo 3, comma 1, lett. e), del decreto legge n. 174/2012, convertito con legge n. 213/2012, hanno istituito tipologie di controllo, estese alla generalità degli Enti locali, finalizzate ad evitare danni agli equilibri di bilancio.

Tali controlli si collocano pertanto su un piano distinto rispetto al controllo sulla gestione amministrativa, di natura collaborativa, almeno per quel che riguarda gli esiti.

Queste verifiche 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 (artt. 81, 119 e 120 Cost.).

Tali prerogative assumono ancora maggior rilievo nel quadro delineato dall'articolo 2, comma 1, della legge costituzionale 20 aprile 2012, n. 1, che, all'articolo 97 del



Costituzione, 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.

In tale ambito, il ruolo centrale della Corte dei conti è stato riconosciuto, da ultimo, con l'articolo 30 della legge n. 161/2014 (*Disposizioni per l'adempimento degli obblighi derivanti dall'appartenenza dell'Italia all'Unione europea - Legge europea 2013-bis*) attribuendole una funzione generale di controllo sull'osservanza delle regole di bilancio e di verifica della rispondenza alla normativa contabile dei dati di bilancio delle Pubbliche amministrazioni di cui all'articolo 1, comma 2, del decreto legislativo 30 marzo 2001, n. 165; e successive modificazioni ed integrazioni.

Qualora le irregolarità esaminate dalla Sezione regionale non siano tali da rendere necessaria l'adozione della pronuncia di accertamento prevista dall'articolo 148-bis, comma 3 del Tuel, il controllo finanziario si dimostra comunque funzionale a segnalare agli Enti problematiche contabili non gravi, soprattutto se accompagnate da sintomi di irregolarità o da difficoltà gestionali, al fine di prevenire l'insorgenza di situazioni di squilibrio, idonee a pregiudicarne la sana gestione finanziaria.

La Sezione ha ritenuto opportuno sottoporre ad analisi la gestione finanziaria dell'Ente al fine di verificare la presenza di eventuali fattori di criticità; l'istruttoria ha focalizzato l'attenzione sull'andamento dei saldi della gestione di parte corrente e di parte capitale, sia in termini di cassa che di competenza, sull'andamento dei **residui** e dell'esposizione debitoria, sulla consistenza e composizione del risultato di amministrazione negli esercizi considerati.

Atteso, inoltre, che il processo di armonizzazione dei sistemi contabili ha richiesto l'effettuazione dell'operazione di riaccertamento straordinario, la Sezione ha ritenuto di esaminare il risultato di amministrazione ridefinito al 1° gennaio 2014 poiché lo stesso costituisce il presupposto per la corretta gestione delle poste nel nuovo sistema contabile e per la programmazione dell'esercizio 2014, anche in relazione al finanziamento dell'eventuale *extradeficit*.

1. L'operazione di riaccertamento straordinario dei residui

Il Comune di Guardiagrele, con D.M. del 15 novembre 2013, è stato ammesso, a decorrere dall'esercizio 2014, alla sperimentazione di cui all'articolo 36 del d.lgs. n. 118/2011.

Secondo quanto disposto dal "*Principio contabile applicato concernente la contabilità finanziaria*" (allegato n. 2 al DPCM 28 dicembre 2011) il riaccertamento straordinario dei residui è l'attività prevista dall'articolo 14 del DPCM 28 dicembre 2011, diretta ad adeguare lo *stock* dei residui attivi e passivi al 31 dicembre 2013 alla configurazione del principio contabile generale della competenza finanziaria potenziata. L'articolo 9, comma 4, del decreto legge 31 agosto 2013, n. 102 prevede che il riaccertamento straordinario dei



residui degli enti che entrano in sperimentazione nel 2014 sia effettuato con riferimento alla data del 1° gennaio 2014, contestualmente all'approvazione del rendiconto 2013. Infatti, prima di adeguare al nuovo principio lo *stock* dei residui attivi e passivi provenienti dagli esercizi precedenti, è necessario determinarne l'importo in via definitiva, nel rispetto del previgente ordinamento contabile, con l'approvazione del rendiconto della gestione 2013. Al fine di dare attuazione a quanto previsto dall'articolo 9, comma 4, del d.l. n. 102/2013, gli enti che entrano in sperimentazione nel 2014 deliberano il riaccertamento dei residui nella stessa giornata in cui è approvato il rendiconto 2013, immediatamente dopo la delibera del Consiglio. Pertanto, nella stessa giornata è determinato: l'importo dei residui attivi e passivi al 31 dicembre 2013 risultante dal rendiconto 2013 approvato dal Consiglio. I residui al 31 dicembre 2013 sono determinati nel rispetto del precedente ordinamento contabile; l'importo dei residui attivi e passivi al 1° gennaio 2014 risultanti dal riaccertamento straordinario dei residui deliberato dalla Giunta. I residui al 1° gennaio 2014 sono determinati nel rispetto del principio contabile della competenza potenziata, in vigore dal 1° gennaio 2014.

La procedura di riaccertamento straordinario dei residui è articolata nelle seguenti attività:

- 1) eliminazione definitiva dei residui attivi e passivi al 31 dicembre 2013 cui non corrispondono obbligazioni perfezionate;
- 2) eliminazione dei residui attivi e passivi cui non corrispondono obbligazioni esigibili alla data del 31 dicembre 2013, destinati ad essere reimputati agli esercizi successivi, e individuazione delle relative scadenze;
- 3) determinazione del fondo pluriennale vincolato al 1° gennaio 2014 da iscriverne nell'entrata dell'esercizio 2014 del bilancio di previsione 2014-2016, distintamente per la parte corrente e per il conto capitale, per un importo pari alla differenza tra i residui passivi ed i residui attivi reimputati di cui al punto 2, se positivo;
- 4) determinazione del risultato di amministrazione al 1° gennaio 2014, in considerazione dell'importo riaccertato dei residui attivi e passivi e dell'importo del fondo pluriennale vincolato alla stessa data;
- 5) individuazione delle quote accantonate, destinate e vincolate del risultato di amministrazione al 1° gennaio 2014;
- 6) variazione degli stanziamenti del bilancio di previsione 2014-2016, se approvato (sia quello conoscitivo che quello autorizzatorio);
- 7) riaccertamento e reimpegno delle entrate e delle spese eliminate in quanto non esigibili al 31 dicembre 2013.

La Sezione ha preso in esame l'operazione di riaccertamento straordinario dei residui del Comune di Guardiagrele (CH) approvata con deliberazione di Giunta comunale n. 65 del 3 aprile 2014. La delibera risulta priva degli allegati previsti dall'articolo 14, comma 1, del DPCM 28 dicembre 2011.



L'operazione di riaccertamento straordinario dei residui, effettuata dall'Ente al 31 dicembre 2013 (cfr. nota prot. n. 8968 del 18 aprile 2019), ha determinato i seguenti risultati: cancellazione di residui attivi e passivi in quanto reimputati agli esercizi in cui gli stessi diverranno esigibili rispettivamente per € 1.549.262,18 e per € 2.469.991,84; quantificazione del fondo pluriennale vincolato in € 920.729,66, di cui € 14.097,83 di parte corrente e € 906.631,83 di parte capitale.

Con successiva deliberazione n. 14 del 28 aprile 2014 il Consiglio comunale, dopo aver effettuato il riaccertamento straordinario dei residui, ha approvato il rendiconto di gestione 2013 e ha dato atto che l'esercizio finanziario si è chiuso con un avanzo di amministrazione pari a € 1.260.729,66, così suddiviso:

- Fondi vincolati € 1.053.729,66, di cui € 920.729,66 quale quota accantonata per la costituzione del Fondo Pluriennale Vincolato (determinato con deliberazione di Giunta n. 65/2014) ed € 133.000,00 quale Fondo crediti di dubbia esigibilità;
- Fondi per il finanziamento di spese in conto capitale € 90.000,00;
- Fondo svalutazione crediti € 30.337,29;
- Fondi non vincolati € 86.662,71.

Se si esclude la non irrilevante erronea inversione dell'iter logico-cronologico che ha portato l'Amministrazione all'approvazione del rendiconto 2013 solo successivamente alla deliberazione di riaccertamento straordinario dei residui, quest'ultima, allo stato degli atti, si è rivelata esente da criticità e sostanzialmente rispondente al dettato normativo.

2. Risultato contabile di amministrazione

Il risultato contabile di amministrazione, quale sintesi finanziaria della gestione dell'Ente locale, viene definito normativamente dall'articolo 186 del Tuel. Il saldo in esame presenta minimi profili di discrezionalità in relazione alla determinazione di componenti, quali i residui e gli accantonamenti, che richiedono una quantificazione nello scrupoloso rispetto del principio contabile della prudenza. Il calcolo dello stesso considera, infatti, sia i risultati della gestione di competenza che della gestione residui, pervenendo alla determinazione di un unico valore attraverso il quale si realizza, altresì, il collegamento tra il bilancio e le gestioni pregresse e future. Ai sensi dell'articolo 186, sopra citato, *"il risultato contabile di amministrazione è accertato con l'approvazione del rendiconto dell'ultimo esercizio chiuso ed è pari al fondo di cassa aumentato dei residui attivi e diminuito dei residui passivi"*.

A partire dall'annualità 2015, per effetto del d.lgs. n. 118/2011, *"tale risultato non comprende le risorse accertate che hanno finanziato spese impegnate con imputazione agli esercizi successivi, rappresentate dal fondo pluriennale vincolato determinato in spesa del conto del bilancio"*.



Tabella 1 – Risultato di amministrazione

	2015	2016	2017
FONDO DI CASSA AL 1° GENNAIO	0,00	0,00	0,00
RISCOSSIONI	14.233.328,66	15.876.288,16	16.260.883,46
PAGAMENTI	14.233.328,66	15.876.288,16	16.203.819,96
SALDO DI CASSA AL 31 DICEMBRE	0,00	0,00	57.063,50
Pagamenti azioni esecutive non regolarizzate al 31.12	-	-	-
FONDO CASSA AL 31 DICEMBRE	0,00	0,00	57.063,50
Differenza tra riscossioni e pagamenti	-	-	57.063,50
RESIDUI ATTIVI	7.624.574,06	7.567.477,29	8.913.994,91
RESIDUI PASSIVI	4.726.768,05	5.720.613,95	6.531.896,51
Differenza tra residui attivi e passivi	2.897.806,01	1.846.863,34	2.382.098,4
FPV PER SPESE CORRENTI	340.180,48	95.741,81	457.127,81
FPV PER SPESE IN C/CAPITALE	1.369.193,45	1.065.427,37	276.679,70
AVANZO (+) / DISAVANZO (-)	1.188.432,08	685.694,16	1.705.354,39

Parte accantonata	1.010.516,62	534.556,57	513.620,29
di cui FCDE	1.010.516,62	534.556,57	430.000,00
Parte vincolata	-	-	600.000,00
Parte destinata agli investimenti	307.264,01	395.681,04	530.878,35
Parte disponibile	-129.349,55	-244.543,45	60.855,75

Fonte: Elaborazione della Sezione Abruzzo su dati BDAP e sui rendiconti approvati dall'Ente e pubblicati sul sito istituzionale nella Sezione "Amministrazione trasparente"

Come si evince dalla tabella, il Comune di Guardiagrele (CH) chiude le annualità 2015-2016 con un avanzo di amministrazione pari rispettivamente a € 1.188.432,08 (2015) e € 685.694,15 (2016), determinato esclusivamente dal saldo positivo della gestione dei residui, poiché in entrambe le annualità si registra un fondo cassa pari a zero. Nei due esercizi la scomposizione del risultato di amministrazione nella "Parte accantonata" (€ 1.010.516,62 nel 2015, € 534.556,57 nel 2016) e nella "Parte destinata agli investimenti" (€ 307.264,01 nel 2015, € 395.681,04 nel 2016) determina l'evidenziazione di un saldo sostanziale negativo ("Parte disponibile"), pari, rispettivamente a € - 129.349,55 (2015) e € - 244.543,45 (2016), integralmente riferibile alla gestione dell'esercizio e, pertanto, da ripianare secondo le modalità previste dall'articolo 188 del Tuel.

Il comma 1 del suddetto articolo stabilisce che "l'eventuale disavanzo di amministrazione, accertato ai sensi dell'articolo 186, è immediatamente applicato all'esercizio in corso di gestione contestualmente alla delibera di approvazione del rendiconto. La mancata adozione della delibera che applica il disavanzo al bilancio in corso di gestione è equiparata a tutti gli effetti alla mancata approvazione del rendiconto di gestione. Il disavanzo di amministrazione può anche essere ripianato negli esercizi successivi considerati nel bilancio di previsione, in ogni caso non oltre la durata della consiliaura, contestualmente all'adozione di una delibera consiliare avente ad oggetto il piano di rientro dal disavanzo nel quale siano individuati i provvedimenti necessari a ripristinare il pareggio. Il piano di rientro è sottoposto al parere del collegio dei revisori".



In ottemperanza a quanto stabilito dalla norma con deliberazione n. 20 del 29 aprile 2016, contestualmente all'approvazione del rendiconto 2015, il Consiglio comunale di Guardiagrele (CH), ha stabilito di ripianare il disavanzo di amministrazione accertato (€ 129.349,55) secondo il seguente piano di rientro: € 43.000,00 nel bilancio 2016, € 43.174,78 nel bilancio 2017 e € 43.174,77 nel bilancio 2018. Con deliberazione n. 35 del 21 luglio 2017, contestualmente all'approvazione del rendiconto 2016, ha, invece, stabilito di ripianare il disavanzo di amministrazione accertato (€ - 244.543,45) secondo il seguente piano di rientro: € 50.000,00 nel bilancio 2017, € 54.543,45 nel bilancio 2018 dando atto dello stanziamento iniziale dell'importo di € 70.000,00 sull'annualità 2017 ed € 70.000,00 sull'annualità 2018, già previsti sul bilancio di previsione 2017/2018.

Il completo riassorbimento di tali disavanzi si realizza nell'esercizio 2017 che chiude con un avanzo sostanziale pari a € 60.855,75 (*"Parte disponibile"*).

Dai dati riportati nella tabella si evince una forte riduzione (47%) del fondo crediti di dubbia esigibilità nell'annualità 2016, rispetto all'esercizio precedente; nello specifico si passa da un accantonamento pari a € 1.010.516,62 ad un accantonamento pari a € 534.556,57. Nel 2017 invece il valore del fondo è in linea con quello dell'esercizio 2016 (€ 513.620,29).

In sede istruttoria sono stati richiesti chiarimenti in merito a tale significativa riduzione con acquisizione dei prospetti di calcolo del fondo in sede di riaccertamento straordinario e di approvazione dei rendiconti 2014, 2015 e 2016. Nella nota di risposta il Comune non ha fornito i chiarimenti richiesti dalla Sezione, inoltre, i prospetti di calcolo inviati sono risultati incompleti.

Al riguardo la Sezione ricorda che la disciplina dell'armonizzazione contabile impone, in sede di rendiconto, l'obbligo di accantonare, nell'avanzo di amministrazione, il fondo crediti di dubbia esigibilità quantificato nel rispetto del principio contabile applicato concernente la contabilità finanziaria¹.

Tale obbligo impedisce l'utilizzo della quota del risultato di amministrazione, costituita da una percentuale dei residui attivi di dubbia e difficile esazione, per finanziare spese esigibili fino all'effettiva riscossione del credito. La Sezione delle autonomie, con la deliberazione del 30 novembre 2015, n. 32/2015/INPR, ha, infatti, chiarito che si tratta di *"un fondo rischi finalizzato a tutelare l'ente impedendo l'utilizzo di entrate di dubbia esigibilità a finanziamento di spese esigibili"*.

Si richiama, pertanto, il Comune di Guardiagrele (CH) in merito alla necessità di porre in essere un attento monitoraggio dell'accantonamento al fondo crediti di dubbia esigibilità, la cui adeguata quantificazione, da un lato risulta funzionale alla corretta determinazione del risultato di amministrazione disponibile, e dall'altra si appalesa fondamentale per preservare la gestione da potenziali squilibri di competenza e di cassa.

¹ Allegato n. 4/2 al d.lgs. n. 118/2011 e s.m.i., punto 3.3, esempio n. 5.



3. La gestione di parte corrente allargata di competenza

Ciascun Ente locale, per erogare servizi alla collettività, sostiene spese di funzionamento a carattere continuativo (acquisto di beni e servizi, pagamento del personale, rimborso dei mutui in ammortamento, etc.) che, nel rispetto dei principi di una sana e corretta gestione finanziaria, devono trovare copertura nelle entrate di carattere ordinario, evitando il ricorso a mezzi straordinari.

In relazione a questa esigenza, l'articolo 162 del Tuel, che individua i "Principi del bilancio", stabilisce che la situazione corrente, come definita al comma 6, debba essere in equilibrio e non possa avere altra forma di finanziamento, salvo le eccezioni previste per legge e, dal 2015, quelle indicate nel "Principio contabile applicato concernente la contabilità finanziaria" (allegato n. 4/2, d.lgs. n. 118/2011).

In particolare, l'articolo 162, comma 6, del Tuel recita: *"Il bilancio di previsione è deliberato in pareggio finanziario complessivo per la competenza, comprensivo dell'utilizzo dell'avanzo di amministrazione e del recupero del disavanzo di amministrazione e garantendo un fondo di cassa finale non negativo. Inoltre, le previsioni di competenza relative alle spese correnti sommate alle previsioni di competenza relative ai trasferimenti in c/capitale, al saldo negativo delle partite finanziarie e alle quote di capitale delle rate di ammortamento dei mutui e degli altri prestiti, con l'esclusione dei rimborsi anticipati, non possono essere complessivamente superiori alle previsioni di competenza dei primi tre titoli dell'entrata, ai contributi destinati al rimborso dei prestiti e all'utilizzo dell'avanzo di competenza di parte corrente e non possono avere altra forma di finanziamento, salvo le eccezioni tassativamente indicate nel principio applicato alla contabilità finanziaria necessarie a garantire elementi di flessibilità degli equilibri di bilancio ai fini del rispetto del principio dell'integrità".*

Il "Principio contabile applicato concernente la programmazione di bilancio" (allegato n. 4/1, d.lgs. n. 118/2011), dedica il paragrafo 9.10 agli equilibri di bilancio imposti dall'articolo 162 del Tuel e chiarisce che il bilancio di previsione, oltre ad essere deliberato in pareggio finanziario di competenza tra tutte le entrate e le spese, comprensivo dell'utilizzo dell'avanzo di amministrazione o del recupero del disavanzo di amministrazione e degli utilizzi del fondo pluriennale vincolato, e a garantire un fondo di cassa finale non negativo, deve prevedere l'equilibrio di parte corrente in termini di competenza finanziaria tra le spese correnti incrementate dalle spese per trasferimenti in conto capitale e dalle quote di capitale delle rate di ammortamento dei mutui e degli altri prestiti, con l'esclusione dei rimborsi anticipati, e le entrate correnti, costituite dai primi tre titoli dell'entrata, incrementate dai contributi destinati al rimborso dei prestiti, dal fondo pluriennale vincolato di parte corrente e dall'utilizzo dell'avanzo di competenza di parte corrente.

All'equilibrio di parte corrente concorrono, inoltre, le voci che, per speciale disposizione di legge o dei principi contabili, in tutto o in parte, sono destinate ad investimenti o a spese



correnti, pur se derivanti da iscrizioni in bilancio non coerenti con la concreta destinazione della spesa, definendo così il concetto di "gestione di parte corrente allargata".

Tanto premesso, dall'analisi della dinamica dei flussi generati dalla gestione finanziaria di parte corrente allargata - ottenuta, come innanzi indicato, a seguito di opportuna riclassificazione dell'esposizione del rendiconto - è possibile misurare la intrinseca capacità di garantire margini di copertura del fabbisogno di comparto.

Tale capacità trova sintetica espressione nei dati che seguono.

Tabella 2 - Gestione di competenza - parte corrente

	2015	2016	2017
A) FPV per spese correnti (iscritto in entrata)	251.902,39	334.280,48	90.897,81
AA) Recupero disavanzo di amministrazione esercizio precedente	-	43.000,00	163.174,78
Titolo 1 - Entrate tributarie (a)	4.876.675,75	4.844.042,40	4.728.421,63
Titolo 2 - Entrate derivanti da contributi e trasferimenti correnti (b)	1.563.781,07	2.133.579,97	2.913.217,2
Titolo 3 - Entrate extratributarie (c)	964.905,11	865.595,19	1.075.343,12
B) TOTALE ENTRATE TITOLI 1, 2, 3 (a + b + c)	7.405.361,93	7.843.217,56	8.716.981,95
C) Entrate titolo 4.02.06 – Contributi agli investimenti direttamente destinati al rimborso dei prestiti da Amministrazioni pubbliche	-	-	-
D) Spese titolo 1 - Spese correnti	6.931.967,98	7.559.101,06	7.899.513,00
DD) FPV di parte corrente (di spesa)	340.180,48	95.741,81	457.127,81
E) Spese titolo 2.04 - Trasferimenti in conto capitale	-	-	-
F) Spese titolo 4 - Quote di capitale amm.to mutui e prestiti obbligazionari	239.502,13	311.551,88	171.081,30
G) SOMMA FINALE (G=A-AA+B+C-D-DD-E-F)	145.613,73	168.103,29	116.982,87
ALTRE POSTE DIFFERENZIALI, PER ECCEZIONI PREVISTE DA NORME DI LEGGE E DAI PRINCIPI CONTABILI, CHE HANNO EFFETTO SULL'EQUILIBRIO EX ARTICOLO 162, COMMA 6, DEL TUEL			
H) Utilizzo di avanzo di amministrazione per spese correnti	27.000,00	-	-
I) Entrate di parte capitale destinate a spese correnti	-	-	-
L) Entrate di parte corrente destinate a spese di investimento	-	-	-
M) Entrate da accensione di prestiti destinate a estinzione anticipata dei prestiti	-	-	-
EQUILIBRIO DI PARTE CORRENTE O=G+H+I-L+M	172.613,73	168.103,29	116.982,87

Fonte: Elaborazione della Sezione Abruzzo su dati BDAP e sui rendiconti approvati dall'Ente e pubblicati sul sito istituzionale nella Sezione "Amministrazione trasparente"

Dall'esame della tabella si rileva che le annualità in esame chiudono la gestione di parte corrente in equilibrio, registrando un saldo positivo, pari rispettivamente a € 172.613,73 (2015), € 168.103,29 (2016) e € 116.982,87 (2017).

Nel 2015, tuttavia, a differenza degli esercizi successivi, l'equilibrio è influenzato dall'applicazione dell'avanzo di amministrazione (€ 27.000,00) e dall'utilizzo di risorse derivanti dalla rinegoziazione di mutui (€ 129.447,09).

In merito all'utilizzo dell'avanzo, l'Organo di revisione nel questionario al rendiconto 2015 ha precisato che "l'utilizzo dell'avanzo libero applicato in sede di approvazione del bilancio di previsione 2015, non ha tenuto erroneamente conto, dello stato di anticipazione dell'ente".

La Sezione, nel condividere le osservazioni dell'Organo interno di revisione, accerta pertanto, l'utilizzo dell'avanzo libero in violazione dell'articolo 187, comma 3-bis, del D.Lgs.



richiama pertanto il Comune di Guardiagrele (CH) all'osservanza di quanto disposto dalla norma citata.

Com'è noto quest'ultimo vieta l'utilizzo dell'avanzo di amministrazione non vincolato agli enti che si trovino in una delle situazioni previste dagli articoli 195 e 222 del Tuel ossia a quelli che utilizzano entrate a specifica destinazione o che fanno ricorso ad anticipazioni di tesoreria, tipici provvedimenti per sopperire a carenze di liquidità. La finalità della norma è in effetti quella di impedire che enti in condizione di cassa deficitarie possano incrementare le spese per effetto della capacità autorizzatoria del bilancio di previsione, senza un corrispondente effettivo incremento delle entrate di competenza.

Negli esercizi 2016 e 2017 l'Ente provvede a ripianare una quota (€ 43.000,00 nel 2016 e € 163.174,78 nel 2017) del disavanzo di amministrazione accertato nell'esercizio precedente (cfr. par. 2).

Dall'esame della tabella sopra riportata emerge una discordanza tra il Fondo pluriennale vincolato per spese correnti, determinato in sede di rendiconto 2015 (€ 340.180,48), e quello rappresentato in entrata nel rendiconto 2016 (€ 334.280,48).

Le motivazioni di tale discordanza sono state richieste al Comune con nota istruttoria ma nella nota di risposta l'Ente non ha fornito alcuna spiegazione.

Tale mancata coincidenza si rileva anche tra il Fondo pluriennale vincolato per spese correnti, determinato in sede di rendiconto 2015 (€ 95.741,81), e quello rappresentato in entrata nel rendiconto 2016 (€ 90.897,81, cfr. tabella 2).

La Sezione, nel rammentare che la corretta applicazione dell'istituto del FPV presuppone la perfetta sovrapposibilità tra quello di entrata dell'esercizio preso in considerazione con quello di spesa dell'esercizio precedente, richiama il Comune di Guardiagrele (CH) alla scrupolosa osservanza dei principi contabili che disciplinano la materia (punto 5.4 del principio contabile applicato concernente la contabilità finanziaria), riservandosi di monitorarne la corretta attuazione in occasione dell'esame dei successivi documenti contabili.

4. La gestione di parte capitale allargata di competenza

Il "Principio contabile applicato concernente la programmazione di bilancio" (allegato n. 4/1, d.lgs. n. 118/2011), al paragrafo 9.10, precisa, altresì, che il bilancio di previsione deve prevedere l'equilibrio in conto capitale in termini di competenza finanziaria, tra le spese di investimento e tutte le risorse acquisite per il loro finanziamento, costituite dalle entrate in conto capitale, dall'accensione di prestiti, dal fondo pluriennale vincolato di parte capitale, dall'utilizzo dell'avanzo di competenza in conto capitale, e da quelle risorse di parte corrente destinate agli investimenti dalla legge o dai principi contabili.

La tabella che segue mostra l'andamento della gestione di parte capitale nel triennio 2015/2017.



Tabella 3 - Gestione di competenza - parte capitale

	2015	2016	2017
P) Utilizzo avanzo di amministrazione per spese d'investimento	299.800,00	155.997,22	11.067,13
Q) FPV per spese in conto capitale (iscritto in entrata)	1.743.148,43	1.369.193,45	1.065.427,37
Titolo 4 - Entrate in conto capitale (a)	289.110,27	473.170,30	1.166.267,01
Titolo 5 - Entrate da riduzione di attività finanziarie (b)	-	-	-
Titolo 6 - Entrate da accensione di prestiti (c)	-	-	-
R) TOTALE ENTRATE TITOLI 4, 5, 6 (a + b + c)	289.110,27	473.170,30	1.166.267,01
C) Entrate titolo 4.02.06 - Contributi agli investimenti direttamente destinati al rimborso dei prestiti da Amministrazioni pubbliche	-	-	-
I) Entrate di parte capitale destinate a spese correnti	-	-	-
S1) Entrate titolo 5.02 per riscossione crediti di breve termine	-	-	-
S2) Entrate titolo 5.03 per riscossione crediti di medio/lungo termine	-	-	-
T) Entrate titolo 5.04 - Altre entrate per riduzioni di attività finanziarie	-	-	-
L) Entrate di parte corrente destinate a spese di investimento	-	-	-
M) Entrate da accensione di prestiti destinate a estinzione anticipata dei prestiti	-	-	-
U) Spese titolo 2 - Spese in conto capitale	1.044.915,08	885.099,84	1.135.816,69
UU) FPV in conto capitale (iscritto in spesa)	1.369.193,45	1.065.427,37	276.679,70
V) Spese titolo 3.01 - Acquisizioni di attività finanziarie	-	-	-
E) Spese titolo 2.04 - Trasferimenti in conto capitale	-	-	-
EQUILIBRIO DI CAPITALE Z=P+Q+R-C-I-S1-S2-T+L-U-UU-V+E	-82.049,83	47.833,76	830.265,12

Fonte: Elaborazione della Sezione Abruzzo su dati BDAP e sui rendiconti approvati dall'Ente e pubblicati sul sito istituzionale nella Sezione "Amministrazione trasparente"

Dall'esame dei dati riportati nella tabella emerge, nel 2015, una situazione di squilibrio nella gestione di parte capitale, con un saldo negativo pari a € -82.049,83, non ripianato. Nell'esercizio successivo il saldo diventa positivo (€ 47.833,76); l'Ente, tuttavia, raggiunge l'equilibrio grazie all'utilizzo dell'avanzo di amministrazione per spese di investimento, per un importo pari a € 155.997,22. Anche il 2017 chiude in equilibrio (€ 830.265,12) e anche in tale annualità il Comune utilizza l'avanzo di amministrazione (€ 11.067,13).

In merito all'applicazione al bilancio di previsione della parte vincolata del risultato di amministrazione dell'esercizio precedente qualora la parte disponibile dello stesso sia negativa, circostanza nella fattispecie verificatasi tanto nell'esercizio 2016 che nell'esercizio 2017, si rinvia ai pareri, condivisi da questo Collegio, della Sezione regionale di controllo per il Piemonte (deliberazione n. 134/2017/PAR,) e della Sezione regionale di controllo per la Campania (deliberazione n. 127/2018/PAR).

Di recente poi è intervenuto il legislatore che nella legge di bilancio 2019 (legge 30 dicembre 2018, n. 145, "Bilancio di previsione dello Stato per l'anno finanziario 2019 e bilancio pluriennale per il triennio 2019-2021", pubblicata sulla Gazzetta ufficiale, Serie ordinaria, del 31 dicembre 2018, n. 302) ha inserito una specifica norma.

In particolare il comma 897 dell'articolo 1 stabilisce: "Ferma restando la necessità di reperire le risorse necessarie a sostenere le spese alle quali erano originariamente finalizzate le entrate vincolate e accantonate, l'applicazione al bilancio di previsione della quota vincolata, accantonata e destinata del risultato di amministrazione è comunitativa con le altre quote vincolate, accantonate e destinate del risultato di amministrazione".



consentita, agli enti soggetti al decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118, per un importo non superiore a quello di cui alla lettera A) del prospetto riguardante il risultato di amministrazione al 31 dicembre dell'esercizio precedente, al netto della quota minima obbligatoria accantonata nel risultato di amministrazione per il fondo crediti di dubbia esigibilità e del fondo anticipazione di liquidità, incrementato dell'importo del disavanzo da recuperare iscritto nel primo esercizio del bilancio di previsione. [...]”.

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

L'Amministrazione comunale di Guardiagrele (CH) pertanto è tenuta ad uniformarsi, a decorrere dall'esercizio in corso, e qualora naturalmente ne ricorrano i presupposti, alla richiamata disciplina.

5. Analisi della gestione della liquidità

La gestione finanziaria dell'Ente è stata analizzata, come risulta dalla seguente tabella, anche sotto il profilo della cassa.

Tabella 4 - Gestione di cassa (competenza e residui)

	2015	2016	2017
FONDO CASSA INIZIALE	0,00	0,00	0,00
Titolo 1 - Entrate tributarie	4.127.992,51	4.467.685,78	4.479.109,95
Titolo 2 - Entrate derivanti da contributi e trasferimenti correnti	1.020.772,09	957.076,86	1.977.354,98
Titolo 3 - Entrate extratributarie	826.313,11	858.439,40	859.551,12
Titolo 4 - Entrate in conto capitale	520.777,87	716.018,68	896.972,61
Titolo 5 - Entrate da riduzione di attività finanziarie	-	-	-
Titolo 6 - Entrate da accensione di prestiti	110.443,94	234.270,20	56.287,15
Titolo 7 - Anticipazioni da istituto tesoriere/cassiere	5.559.453,70	6.084.505,08	5.200.443,60
Titolo 9 - Entrate per conto terzi e partite di giro	2.067.575,44	2.558.292,16	2.791.164,05
TOTALE ENTRATE	14.233.328,66	15.876.288,16	16.260.883,46
Titolo 1 - Spese correnti	5.914.183,26	6.588.242,68	5.599.300,63
Titolo 2 - Spese in conto capitale	679.167,36	943.082,98	907.824,08
Titolo 3 - Spese per incremento di attività finanziarie	-	-	-
Titolo 4 - Rimborso prestiti	239.502,13	311.551,88	171.081,30
Titolo 5 - Chiusura anticipazioni ricevute da istituto tesoriere/cassiere	5.315.631,16	5.518.215,55	6.675.739,52
Titolo 7 - Spese per conto terzi e partite di giro	2.084.844,75	2.515.195,07	2.849.874,43
TOTALE SPESE	14.233.328,66	15.876.288,16	16.203.819,96
FONDO CASSA FINALE	0,00	0,00	57.063,50
<i>di cui vincolati</i>	<i>841.885,15</i>	<i>957.985,70</i>	<i>957.985,70</i>

Fonte: Elaborazione della Sezione Abruzzo su dati BDAP, relazione Organo di revisione e nota prot. n. 8968 del 18.04.2019



Il Comune di Guardiagrele (CH) chiude le annualità 2015 e 2016 con un fondo cassa pari a zero. La crisi di liquidità dell'Ente inizia a partire dal 2014, quando l'esercizio apre con un fondo cassa positivo (€ 960.254,09) ma, a causa di pagamenti superiori alle riscossioni, chiude a zero. Tale carenza di disponibilità liquide ha pertanto determinato il costante ricorso alle anticipazioni di tesoreria, tra l'altro non restituite a fine esercizio. Nello specifico, al 31 dicembre risultano anticipazioni ancora da restituire pari a: € 665.185,85 nel 2014; € 909.008,39 nel 2015; € 1.475.297,92 nel 2016.

A fine 2017 si registra un leggero miglioramento nella gestione della liquidità; l'esercizio chiude, infatti, con un fondo cassa positivo pari a € 57.063,50. Anche in tale annualità l'Ente fa tuttavia ricorso ad anticipazioni di tesoreria (€ 5.200.443,60) ma le stesse risultano completamente rimborsate a fine esercizio.

Trattasi di criticità già rilevate con deliberazione n. 124/2017/PRSE del 20 luglio 2017 (rendiconto 2014). Al riguardo, l'Ente, con nota protocollo n. 18120 del 4 settembre 2017, ha fornito i chiarimenti richiesti dalla Sezione, comunicando quanto segue: *"la chiusura dell'esercizio finanziario in anticipazione di cassa rappresenta la maggiore criticità di questo ente dovuta al mancato allineamento tra incassi e pagamenti conseguente alla difficoltà di riscossione delle entrate proprie. L'ente ha provveduto, già dall'annualità 2015, a porre in essere tutte le misure previste dalla legge per il recupero delle entrate, in particolare di quelle tributarie. Con deliberazione di G.C. n. 148 del 28.10.2015 è stata effettuata una ricognizione di tutti i crediti vantati dall'ente e sono stati assegnati specifici indirizzi gestionali per il recupero delle somme. Si precisa, inoltre, che questo Ente sta provvedendo alla riscossione diretta delle entrate tributarie avvalendosi anche di un servizio di supporto per la riscossione spontanea al fine di migliorare la velocità di riscossione"*.

Pur prendendo atto delle giustificazioni addotte dall'amministrazione, il Collegio non può non rammentare come il ripetuto ricorso alle anticipazioni induce a dubitare che la perdurante sofferenza di liquidità derivi da un mero disallineamento temporale fra incassi e pagamenti costituendo, di contro, un sintomo di latenti e reiterati squilibri nella gestione di competenza tra le risorse in entrata che l'Ente può effettivamente realizzare e le spese che si è impegnato a sostenere. Nei casi più gravi, inoltre, esso potrebbe dissimulare forme di finanziamento a medio/lungo termine e, pertanto, nella sostanza configurare una violazione del disposto dell'articolo 119 della Costituzione (che consente di ricorrere ad indebitamento solo per finanziare spese d'investimento).

Nella fattispecie, la crisi di liquidità si manifesta anche per effetto dell'utilizzo per cassa di entrate a destinazione vincolata e della mancata ricostituzione, alla fine di entrambi gli esercizi in esame, delle entrate vincolate utilizzate per i pagamenti correnti. Nel dettaglio i vincoli da ripristinare ammontano rispettivamente a € 841.885,15 nell'esercizio 2015, € 957.985,70 nell'esercizio 2016 e € 957.985,70 nell'esercizio 2017.



Giova pertanto richiamare la giurisprudenza della Sezione delle autonomie che ha più volte sottolineato come una gestione di cassa non adeguata sia una delle cause principali dei disequilibri strutturali che conducono alla necessità di operazioni straordinarie di gestione come le procedure pluriennali di riequilibrio ex art. 243-bis del Tuel e, nei casi più gravi, alla dichiarazione di dissesto.

D'altra parte, uno dei perni della programmazione e della gestione secondo i principi contabili di cui al d.lgs. n. 118/2011 e s.m.i., è proprio la movimentazione e la rilevazione dei risultati di cassa.

I nuovi principi contabili rappresentano pertanto gli strumenti fondamentali per riacquisire da parte dell'ente la governabilità dei flussi di cassa e la vigilanza sulla salvaguardia dei relativi equilibri (deliberazione n. 32/2015/INPR del 30 novembre 2015).

Tanto premesso, è necessario che l'Amministrazione adotti misure idonee a limitare il ricorso ad anticipazioni di tesoreria entro i limiti dettati dai principi di sana gestione finanziaria anche attraverso una riprogrammazione del bilancio dell'Ente, con scelte atte a garantire l'incremento dell'ammontare delle entrate certe e ripetitive e/o la riduzione delle spese correnti.

6. La gestione dei residui

Il precetto contenuto nell'articolo 228, comma 3, del Tuel, nella formulazione vigente fino al 2014, secondo cui: *"prima dell'inserimento nel conto del bilancio dei residui attivi e passivi l'ente locale provvede all'operazione di riaccertamento degli stessi, consistente nella revisione delle ragioni del mantenimento in tutto od in parte dei residui e della corretta imputazione contabile"*, è stato ribadito dopo la riformulazione del predetto articolo, ad opera del d.lgs. n. 118/2011, che ha riconfermato la necessità dell'operazione annuale di riaccertamento, aggiungendovi, fra le finalità, non più solo il mantenimento o la radiazione, ma anche la corretta imputazione temporale in bilancio, frutto dell'introduzione del principio della c.d. competenza finanziaria potenziata. Dal 2015, infatti, l'articolo 3, comma 4, del d.lgs. n. 118/2011, richiamato dall'articolo 228, comma 3, del Tuel, precisa che, nell'operazione annuale di riaccertamento dei residui, possono essere conservate le sole entrate accertate, esigibili nell'esercizio di riferimento, ma non incassate, nonché le spese impegnate, liquidate o liquidabili nel corso dell'esercizio, ma non pagate. Invece, le entrate e le spese accertate e impegnate, non esigibili nell'esercizio considerato, vanno reimputate all'esercizio in cui lo divengono (mediante l'eventuale costituzione del fondo pluriennale vincolato). Il riaccertamento ordinario dei residui va effettuato anche nel corso dell'esercizio provvisorio o della gestione provvisoria e, soprattutto, al termine della procedura non possono essere conservati fra i residui posizioni a cui non corrispondono obbligazioni giuridicamente perfezionate. Appare evidente la connessione fra la corretta effettuazione dell'operazione di riaccertamento dei residui, in particolare attivi,



prevenzione di rischi per gli equilibri di bilancio. I residui attivi, infatti, unitamente alla cassa, costituiscono la componente positiva del risultato d'amministrazione al 31 dicembre di ogni anno (art. 186 Tuel), che, se positivo, può essere utilizzato, nel bilancio dell'esercizio successivo per dare copertura a predeterminate spese (art. 187 Tuel), nonché per ripianare eventuali disavanzi di amministrazione o di gestione (art. 193 Tuel). Nel caso in cui, pertanto, l'avanzo d'amministrazione sia composto da residui attivi non esistenti o di dubbia esigibilità, la copertura delle spese da ultimo elencate sarebbe solo fittizia, costituendo il presupposto per l'emersione successiva di tensioni o insufficienze di cassa.

Tabella 5 - Residui attivi

2015	Titolo 1	Titolo 2	Titolo 3	Titolo 4	Titolo 5	Titolo 6	Titolo 7	Titolo 9	Totale
Residui iniziali (a)	2.411.897,54	1.087.477,17	1.167.036,58	1.425.928,41	-	579.767,21	-	104.441,02	6.776.547,93
Riscossioni C/R (b)	1.202.294,19	148.026,73	293.948,16	241.785,10	-	110.443,94	-	45.783,18	2.042.281,30
Riaccertamento residui (c)	-38.356,47	-4.251,45	-108.298,62	-106.266,77	-	-22.917,98	-	-	-280.091,29
Residui esercizi precedenti (d=a - b + c)	1.171.246,88	935.198,99	764.789,80	1.077.876,54	-	446.405,28	-	58.657,84	4.454.175,34
Residui di competenza (e)	1.950.977,43	691.035,71	432.540,16	10.117,50	-	-	-	85.727,92	3.170.398,72
TOTALE RESIDUI (f=d + e)	3.122.224,31	1.626.234,70	1.197.329,96	1.087.994,04	-	446.405,29	-	144.385,76	7.624.574,06
% Riscossione residui	49,85%	13,61%	25,19%	16,96%	-	19,05%	-	43,84%	30,14%
% Formazione residui	40,00%	44,19%	44,83%	3,50%	-	0%	-	4,07%	20,64%
2016	Titolo 1	Titolo 2	Titolo 3	Titolo 4	Titolo 5	Titolo 6	Titolo 7	Titolo 9	Totale
Residui iniziali (a)	3.122.224,31	1.626.234,70	1.197.329,96	1.087.994,04	-	446.405,29	-	144.385,76	7.624.574,06
Riscossioni C/R (b)	1.284.478,14	225.117,43	334.272,97	364.253,52	-	234.270,20	-	38.537,76	2.480.930,02
Riaccertamento residui (c)	-655.842,33	-127.088,81	-368.569,05	-10.117,50	-	0,03	-	-	-1.161.617,66
Residui esercizi precedenti (d=a - b + c)	1.181.903,84	1.274.028,46	494.487,94	713.623,02	-	212.135,12	-	105.848,00	3.982.026,38
Residui di competenza (e)	1.660.834,76	1.401.620,54	341.428,76	121.405,14	-	-	-	60.161,71	3.585.450,91
TOTALE RESIDUI (f=d + e)	2.842.738,60	2.675.649,00	835.916,70	835.028,16	-	212.135,12	-	166.009,71	7.567.477,29
% Riscossione residui	41,14%	13,84%	27,92%	33,48%	-	52,48%	-	26,69%	32,54%
% Formazione residui	34,06%	89,63%	35,38%	41,99%	-	0%	-	2,85%	23,34%
2017	Titolo 1	Titolo 2	Titolo 3	Titolo 4	Titolo 5	Titolo 6	Titolo 7	Titolo 9	Totale
Residui iniziali (a)	2.842.839,00	2.675.649,00	835.916,70	835.028,16	-	212.135,12	-	166.009,71	7.567.577,69
Riscossioni C/R (b)	1.218.535,64	431.692,48	283.262,22	168.528,24	-	56.287,15	-	3.135,88	2.161.441,61
Riaccertamento residui (c)	235,08	-	-7.548,60	-254.862,12	-	-82.145,92	-	-26.033,14	-370.354,70
Residui esercizi precedenti (d=a - b + c)	1.624.538,44	2.243.956,52	545.105,88	411.637,80	-	73.702,05	-	136.840,69	5.035.781,38
Residui di competenza (e)	1.467.847,32	1.367.554,70	499.054,22	437.822,64	-	-	-	105.934,65	3.878.213,53
TOTALE RESIDUI (f=d + e)	3.092.385,76	3.611.511,22	1.044.160,10	849.460,44	-	73.702,05	-	242.755,34	8.913.994,91
% Riscossione residui	42,86%	16,13%	33,87%	20,18%	-	26,53%	-	1,89%	28,56%
% Formazione residui	31,04%	46,94%	46,41%	37,54%	-	-	-	3,66%	21,57%

Tabella 6 - Residui passivi

2015	Titolo 1	Titolo 2	Titolo 3	Titolo 4	Titolo 5	Titolo 7	Totale
Residui iniziali (a)	1.704.453,67	737.271,49	-	-	665.185,85	117.152,47	3.224.063,48
Pagamenti C/R (b)	901.880,18	282.833,82	-	-	-	22.426,31	1.207.140,31
Riaccertamento residui (c)	-138.911,78	-8.414,06	-	-	-	-	-147.325,84
Residui esercizi precedenti (d=a - b + c)	663.661,71	446.023,61	-	-	665.185,85	94.726,16	1.869.597,33
Residui di competenza (e)	1.919.664,90	648.581,54	-	-	243.822,54	45.101,74	2.857.170,72
TOTALE RESIDUI (f=d + e)	2.583.326,61	1.094.605,15	-	-	909.008,39	139.827,9	4.726.768,05
% Pagamento residui	52,91%	38,36%	-	-	0%	19,14%	37,44%
% Formazione residui	27,69%	62,07%	-	-	0%	2,14%	17,99%



2016	Titolo 1	Titolo 2	Titolo 3	Titolo 4	Titolo 5	Titolo 7	Totale
Residui iniziali (a)	2.583.326,61	1.094.605,15	-	-	909.008,39	139.827,90	4.726.768,05
Pagamenti C/R (b)	1.393.792,75	453.234,02	-	-	-	29.572,85	1.876.599,62
Riaccertamento residui (c)	-428.164,38	-119.278,5	-	-	-	-2.597,03	-550.039,91
Residui esercizi precedenti (d=a - b + c)	761.369,48	522.092,63	-	-	909.008,39	107.658,02	2.300.128,52
Residui di competenza (e)	2.364.651,13	395.250,88	-	-	566.289,53	94.293,89	3.420.485,43
TOTALE RESIDUI (f=d + e)	3.126.020,61	917.343,51	-	-	1.475.297,92	201.951,91	5.720.613,95
% Pagamento residui	53,95%	41,41%	-	-	0%	21,15%	39,70%
% Formazione residui	31,28%	44,66%	-	-	9,31%	3,65%	19,63%
2017	Titolo 1	Titolo 2	Titolo 3	Titolo 4	Titolo 5	Titolo 7	Totale
Residui iniziali (a)	3.113.026,30	917.343,51	-	-	1.475.297,92	201.951,91	5.707.619,64
Pagamenti C/R (b)	866.352,01	422.209,40	-	-	-	50.787,24	1.339.348,65
Riaccertamento residui (c)	-68.117,83	-136.373,39	-	-	-1.475.297,92	-68.227,36	-1.748.016,50
Residui esercizi precedenti (d=a - b + c)	2.178.556,46	358.760,72	-	-	-	82.937,31	2.620.254,49
Residui di competenza (e)	3.166.564,38	650.202,01	-	-	-	94.875,63	3.911.642,02
TOTALE RESIDUI (f=d + e)	5.345.120,84	1.008.962,73	-	-	-	177.812,94	6.531.896,51
% Pagamento residui	27,83%	46,03%	-	-	-	25,15%	23,47%
% Formazione residui	40,09%	57,25%	-	-	-	3,28%	20,83%

Fonte: Elaborazione della Sezione Abruzzo su dati BDAP e sui rendiconti approvati dall'Ente e pubblicati sul sito istituzionale nella Sezione "Amministrazione trasparente"

A chiusura dell'esercizio 2017, dopo l'operazione di riaccertamento ordinario, effettuata ai sensi dell'articolo 3, comma 4, del d.lgs. n. 118/2011, il Comune di Guardiagrele (CH), relativamente alla gestione dei residui, mostra i seguenti risultati:

- totale dei residui attivi pari a € 8.913.994,91 e totale dei residui passivi pari € 6.531.896,51, con una eccedenza dei primi sui secondi;
- residui attivi prodotti dalla competenza 2017 pari a € 3.878.213,53 - con una percentuale di formazione dei residui del 28,56% (incidenza dei residui 2017 sugli accertamenti di competenza 2017) - residui passivi prodotti dalla competenza 2017 pari a € 3.911.642,02 - con una percentuale di formazione dei residui del 20,83% (incidenza dei residui 2017 sugli impegni di competenza 2017);
- residui attivi degli esercizi precedenti al 2017 pari a € 5.035.781,38 - con una percentuale di smaltimento dei residui del 28,56% - residui passivi pari a € 2.620.254,49 - con una percentuale di smaltimento dei residui del 23,47%.

Alla luce del quadro sopra riportato a chiusura dell'esercizio 2017 si rileva il mantenimento in bilancio di una mole significativa di residui attivi. Dalle tabelle sopra riportate si evince, inoltre, che nel triennio in esame la percentuale di riscossione dei residui si riduce mentre la percentuale di formazione aumenta. Stessa situazione si osserva in relazione ai residui passivi, ove la percentuale di pagamento diminuisce mentre aumenta la percentuale di formazione.

Tali circostanze denotano una evidente difficoltà dell'Ente nell'applicazione della nuova disciplina contabile introdotta dal d.lgs. n. 118/2011. Come noto, infatti, il passaggio al principio della competenza finanziaria rafforzata ha comportato un avvicinamento tra il



momento dell'imputazione in bilancio, da individuarsi in base al criterio dell'esigibilità, e quello di manifestazione monetaria delle operazioni; il che dovrebbe determinare un fisiologico contenimento dello *stock* dei residui sia attivi che passivi, i quali dovrebbero scaturire solamente da obbligazioni attive e passive scadute nell'esercizio, ma non ancora riscosse o pagate al termine dello stesso.

La Sezione, pertanto, si riserva di verificare, nei futuri esercizi, l'evoluzione degli stessi prestando particolare attenzione alla percentuale di formazione e alla capacità di smaltimento da parte dell'Ente, nonché alle reimputazioni agli anni successivi.

Dalle tabelle sopra riportate si rileva poi la mancata coincidenza dei residui attivi del titolo I (€ 2.842.738,60) al 31 dicembre 2016 con quelli al 1° gennaio 2017 (€ 2.842.839,00), con una differenza pari a € 100,4 e dei residui passivi del titolo I (€ 3.126.020,61) al 31 dicembre 2016 con quelli al 1° gennaio 2017 (€ 3.113.026,30), con una differenza pari a € 12.994,31.

7. Altre irregolarità-criticità riscontrate nell'analisi dei questionari dell'Organo di revisione ai rendiconti 2015, 2016 e 2017

In via preliminare si osserva che l'Organo di revisione nella relazione al rendiconto 2016 ha dichiarato quanto segue: *"nella relazione dell'Organo di Revisione sullo schema di rendiconto 2016, in seguito all'eliminazione di residui passivi relativi alle partite contabili della SAS Spa e l'EAS, il Revisore ha sollecitato la costituzione, nel bilancio di competenza 2017, di un Fondo rischi per la SASI pari ad euro 130.670,00 e si è riservato il controllo successivo per le partite contabili dell'EAS, nel verbale n. 72 del 22.11.2017. In seguito ai controlli delle partite contabili della società SASI Spa e dell'Ente ambito sociale, ha ritenuto di comunicare al Comune di Guardiagrele: in merito alla SASI Spa la costituzione di un Fondo Rischi nel bilancio di previsione 2017/2019 annualità 2017 pari ad euro 188.408,34, da cui detrarre la somma già accantonata sulla previsione 2017 pari ad euro 20.000,00; in merito all'EAS il ripristino della somma di euro 160.000,00 e la costituzione di un Fondo rischi sul bilancio 2017/2019, annualità 2017, per un importo pari ad euro 347.902,18".* Ha, inoltre, comunicato che *"alla data odierna: rispetto alla SASI Spa in bilancio esiste il capitolo 1275/10 "Fondo rischi SASI Spa" creato in sede di bilancio di previsione 2017 di euro 20.000,00 e nella relazione del responsabile finanziario del 28 novembre 2017 inerente l'eliminazione parziale di residuo passivo nei confronti della SASI Spa tra le attività da porre in essere risultano: 1) la formalizzazione della richiesta di rimborso alla SASI Spa in relazione alla somma di euro 40.000,00 versata con mandato n. 341 del 26 febbraio 2001 con causale "Quota parte delle quote sociali pregresse"; 2) definire e formalizzare con la SASI Spa gli importi relativi alle fatture per consumi anomali; 3) definire e formalizzare con la SASI Spa gli importi relativi alle fatture a periodi prescritti; 4) incrementare nel bilancio di previsione 2018 il Fondo di riserva SASI Spa di euro 43.402,05*



portandolo ad un importo complessivo di euro 63.902,05; rispetto all'Ente Ambito Sociale, nel verbale di delibera della Giunta comunale n. 146 del 30 novembre 2017 ad oggetto: "Variazione al bilancio di previsione 2017/2019 ai sensi dell'art. 175 comma 4, del d.lgs. n. 267/2000" è stato creato il capitolo 1275/20 "Fondo accantonamento EAS ATS 27 Ente ambito sociale" per euro 63.843,45".

A riguardo, nella "Relazione sullo schema di rendiconto per l'esercizio finanziario 2017" l'Organo di revisione ha comunicato che "sono in corso di verifica le posizioni dell'Ente rispetto alla gestione dei servizi sociali EAS e rispetto alla posizione debitoria e creditoria nei confronti della SASI Spa. In relazione a tali analisi, sono state vincolate somme per € 600.000,00 dell'avanzo 2017".

In attesa della definizione del quadro istruttorio in merito alla criticità sopra evidenziata, la Sezione, nel rammentare come le passività potenziali, al pari dei debiti fuori bilancio, possano rappresentare gravi rischi per il perseguimento degli equilibri di bilancio, richiama il Comune di Guardiagrele (CH) allo scrupoloso rispetto del principio della prudenza operando ed incrementando, di esercizio in esercizio, i necessari accantonamenti nel risultato di amministrazione.

Si rileva, inoltre, che l'Ente ha approvato i rendiconti 2016 e 2017 (deliberazioni di Consiglio comunale n. 34 del 21 luglio 2017 e n. 27 del 4 giugno 2018) in significativo ritardo rispetto ai termini previsti. Al riguardo si ricorda che l'approvazione del rendiconto entro i termini di legge costituisce un adempimento di assoluta rilevanza nella gestione amministrativa e contabile dell'Ente; ritardi notevoli nell'approvazione costituiscono sintomo di difficoltà dell'Ente locale nell'applicazione corretta della normativa e dei principi contabili che disciplinano l'intera materia. Si richiama, pertanto, l'Amministrazione all'osservanza dei termini fissati dal legislatore.

P.Q.M.

La Sezione regionale di controllo per l'Abruzzo

ACCERTA

le criticità/irregolarità sopra evidenziate, con particolare riferimento a quelle attinenti:

- alla riscontrata e perdurante crisi di liquidità;
- alla connessa corretta applicazione dei vigenti principi contabili che regolano l'assunzione degli accertamenti e degli impegni nel rispetto del criterio dell'esigibilità delle obbligazioni attive e passive onde evitare l'ingiustificata formazione di residui attivi e passivi che compromettono l'attendibilità del risultato di amministrazione;
- all'esigenza di garantire la congruità degli accantonamenti nel risultato di amministrazione onde neutralizzare l'insorgenza e/o la concretizzazione di eventuali passività potenziali e/o debiti fuori bilancio. Per l'effetto,



PRESCRIVE

che L'Ente ponga in essere azioni volte a favorire la riconduzione di tutte le fasi di bilancio, dalla programmazione, alla gestione, al riaccertamento dei residui strumentale alla rendicontazione, entro i parametri di una sana e corretta gestione finanziaria e contabile al fine di salvaguardare, anche per gli esercizi successivi, il rispetto degli equilibri di bilancio e dei principali vincoli posti a salvaguardia delle esigenze di coordinamento della **finanza pubblica**;

l'Organo di revisione è tenuto a vigilare sulla corretta attuazione delle azioni correttive che l'Ente porrà in essere;

DISPONE

che, a cura della Segreteria, copia della presente deliberazione sia comunicata al Sindaco, al Presidente del Consiglio comunale e all'Organo di revisione del Comune di GUARDIAGRELE (CH).

Richiama l'obbligo di pubblicazione della presente deliberazione sul sito *internet* dell'Amministrazione comunale ai sensi dell'articolo 31 del d.lgs. n. 33/2013, come sostituito dall'articolo 27, comma 1, del d.lgs. n. 97/2016.

Così deliberato in L'Aquila, nella Camera di consiglio del 10 maggio 2019.

L'Estensore
Luigi DI MARCO



Il Presidente
Manuela ARRIGUCCI



Depositata in Segreteria il **14 MAG. 2019**

Il Funzionario preposto al Servizio di Supporto

Lorella GIAMMARIA

