



COMUNE DI ARAGONA

Provincia di Agrigento
SEGRETERIA GENERALE

Al Collegio dei Revisori

Al Responsabile del Settore Finanziario

E, p.c.

Al Sindaco

Agli Assessori comunali

Al Presidente del Consiglio

A Tutti i Responsabili di Settore

Oggetto: schema di rendiconto 2018 – Osservazioni e disposizioni in ragione delle relative risultanze

Preso atto della nota *prot. com.* n. 12890 del 20.05.2024, recante Relazione dell'Organo di revisione sulla proposta di deliberazione consiliare del rendiconto della gestione e sullo schema di rendiconto relativo all'esercizio finanziario, dalla quale si ricava che il risultato di amministrazione alla fine dell'esercizio 2018 registra un **disavanzo di amministrazione** pari ad euro **288.299,14**, qualificato quale disavanzo derivante dalla gestione dell'esercizio precedente, appare doveroso osservarsi quanto segue.

Come noto, il Comune ha dichiarato il **dissesto finanziario** proprio nel corso dell'esercizio finanziario **2018**, derivandone quale conseguenza di legge la sospensione dei termini per la deliberazione del bilancio di previsione ai sensi dell'art. 248, co. 1 del TUEL, e l'onere per il Comune di presentare al Ministero dell'Interno un'**ipotesi di bilancio stabilmente riequilibrato** entro tre mesi dalla data di emanazione del decreto di nomina dell'OSL, ipotesi approvata dal Ministero con relativo **decreto n. 0138607 del 4 agosto 2022** (acquisito al *prot. com.* n. 19634 del 11.08.2022).

Nondimeno, a seguito della succitata approvazione l'ente è riuscito ad approvare unicamente il **bilancio di previsione 2017/2019** nel corso della seduta consiliare del 29 settembre 2022 con apposita **deliberazione (n. 49 del 29/09/2022)**, ma non anche gli ulteriori bilanci di previsione e rendiconti della gestione non ancora deliberati.

L'ente, avvalendosi della previsione di cui all'art. 151, comma 8-*bis* del TUEL, introdotta dal D.L. n. 115/2022, si appresta ora ad approvare direttamente il rendiconto della gestione relativo all'esercizio 2018, senza aver prima approvato il bilancio relativo al medesimo esercizio finanziario, essendo di gran lunga trascorso il termine del primo esercizio cui si sarebbe dovuto riferire tale bilancio triennale (2018/2020), venendo in tal modo meno l'obbligo di deliberare il bilancio di previsione dell'esercizio cui il rendiconto si riferisce.

Stante quanto sopra, si ritiene opportuno segnalare agli Organi in indirizzo le implicazioni dei ritardi sulla approvazione degli strumenti di programmazione finanziaria e sulle limitazioni, in termini di programmazione e gestione, che ne derivano (su tale ultimo aspetto si richiamano le proprie apposite precedenti Circolari circa le conseguenze discendenti dall'avvenuta approvazione con decreto ministeriale dell'ipotesi di bilancio stabilmente riequilibrato).

Al di là delle comprensibili criticità insite nell'assenza dello strumento autorizzatorio della gestione protrattasi patologicamente per più anni, quale fondamentale presidio per il controllo sostanziale dell'equilibrio di bilancio rilevante altresì quale parametro sulla cui base effettuare l'*accountability* dell'azione amministrativa, preme qui evidenziarsi che l'assenza dei bilanci di previsione rischia di obliterare la corretta applicazione dell'art. 188 (*Disavanzo di amministrazione*) del TUEL.

Invero, come noto, ai sensi del 1° comma del succitato art. 188, *<<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 consiliatura, 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(omissis)>>*.

Si evidenzia inoltre che, ai sensi del **par. 9.2.25** del principio contabile applicato concernente la contabilità finanziaria di cui all'**Allegato** al D.Lgs 118/2011 **n. 4/2**, il **piano di rientro dal disavanzo** è sottoposto al **parere del collegio dei revisori**, e, con **periodicità almeno semestrale** il sindaco trasmette al Consiglio una relazione riguardante lo stato di attuazione del piano di rientro, con il parere del collegio dei revisori, fermo restando che *<<l'eventuale piano di rientro non realizzato, in tutto o in parte, nel corso di un esercizio, che ha determinato il mancato ripiano, totale o parziale, del disavanzo previsto per tale esercizio, deve essere aggiornato nel rispetto dei limiti di durata del piano originale>>*, e che *<< il piano di rientro non aggiornato non è in condizione di svolgere la propria funzione e non può continuare ad autorizzare il ripiano pluriennale del disavanzo>>*.

Il successivo **par. 9.2.26** del medesimo principio contabile applicato stabilisce inoltre che *<<(omissis)le quote del disavanzo applicate al bilancio e non recuperate sono interamente applicate al primo esercizio del bilancio di previsione in corso di gestione, in aggiunta alle quote del recupero previste dai piani di rientro in corso di gestione con riferimento a tale esercizio, mentre l'eventuale ulteriore disavanzo è ripianato dagli enti locali secondo le modalità previste dall'ultimo periodo dell'articolo 188, comma 1, del TUEL, non oltre la scadenza del piano di rientro in corso (omissis)>>*, potendosi pertanto verificare che, in ossequio al fondamentale **principio di continuità degli esercizi pubblici** (che *<<è uno dei parametri teleologicamente collegati al principio dell'equilibrio pluriennale di bilancio di cui all'art. 81 Cost., in quanto collega gli esercizi sopravvenienti nel tempo in modo ordinato e concatenato, consentendo di inquadrare in modi strutturale e pluriennale la stabilità dei bilanci preventivi e successivi. Esso esige che ogni rendiconto sia geneticamente collegato alle risultanze dell'esercizio precedente, dalle quali prende le mosse per la determinazione delle proprie>>*; cfr. Corte cost., sent. 49 del 2018, par. 2 del *considerando in diritto*), i bilanci dei vari esercizi potrebbero essere gravati da una ulteriore quota di disavanzo di amministrazione derivante dal mancato recupero del disavanzo programmato.

Il ritardo nell'approvazione dei rendiconti relativi agli esercizi 2018, 2019, 2020, 2021, 2022 e 2023, in uno con **la mancata approvazione dei bilanci di previsione relativi ai medesimi esercizi**, fino a quello relativo a quello in corso di gestione (e.f. 2024), si inserisce quale elemento patologico nella eventuale verifica di un effettivo del recupero del disavanzo di amministrazione, palesandosi il risultato di amministrazione effettivo solo dopo la chiusura dell'esercizio nel corso

della cui gestione avrebbe dovuto emergere l'eventuale quota di disavanzo non recuperata e potendo di conseguenza risultare obliterato l'obbligo di stanziare nel bilancio in corso di esercizio, a valere sul triennio di riferimento o sul solo primo esercizio, le quote di disavanzo accertate col rendiconto.

Tale fenomeno è stato oggetto di recente attenzione da parte della Corte dei conti, la quale ha chiarito come sia possibile che accada <<che la dinamica ordinaria di emersione e recupero del disavanzo (che presuppone il rispetto dei termini previsti dall'ordinamento per l'approvazione dei documenti contabili in cui si articola il **ciclo del bilancio**) subisca alterazioni a causa di tardività o rideterminazioni postume>> (cfr. Corte conti, sez. controllo Sicilia, delibera 190/2022/PAR).

La **soluzione della problematica** trova la sua fonte nel par. **9.2.28** del principio contabile 4/2 allegato al d.lgs. n. 118/2011, il quale dispone che <<**il disavanzo di amministrazione di un esercizio non applicato al bilancio e non ripianato a causa della tardiva approvazione del rendiconto o di una successiva rideterminazione del disavanzo già approvato, ad esempio a seguito di sentenza, è assimilabile al disavanzo non ripianato di cui alla lettera b) del paragrafo 9.2.26, ed è ripianato applicandolo per l'intero importo all'esercizio in corso di gestione**>>.

Con riguardo a tali fattispecie, la Corte costituzionale, con la sentenza n. 246/2021, ha chiarito che il <<disavanzo è ritenuto «assimilabile al disavanzo non ripianato di cui alla lettera b) del paragrafo 9.2.26, ed è ripianato applicandolo per l'intero importo all'esercizio in corso di gestione» [...] rimanendo preclusa la possibilità di considerarlo un "nuovo" disavanzo, cui applicare il ripiano triennale>>.

Tuttavia, la Corte dei conti ha avuto modo di puntualizzare, nel richiamato parere n.190/2022, che <<un primo argomento utile alla risoluzione della questione si rinviene nel dato letterale del sopra riportato disposto normativo del paragrafo 9.2.28 dell'Allegato 4/2 al d.lgs. n. 118 del 2011, che precisa come il disavanzo da applicare nell'esercizio in corso di gestione debba essere, al medesimo tempo, "non applicato al bilancio e non ripianato", con ciò evidenziando la necessità di procedere al suo stanziamento in bilancio nella misura in cui, oltre alla sua mancata applicazione, non se ne sia registrato un recupero, totale o parziale, nella fase intermedia. Siffatta impostazione appare coerente sia con la natura unitaria e ciclica del bilancio "che si articola nella continuità delle scritture, dei rendiconti e dei loro effetti sulla programmazione" (cfr., SS.RR. in speciale composizione, sentenza n. 23/2019/EL), sia con il correlato continuo fluire della gestione finanziaria, dalla quale ben possono scaturire miglioramenti superiori a quelli programmati (e quindi idonei a coprire anche disavanzi o quote di disavanzo ulteriori rispetto a quelli effettivamente applicati)>>.

Ne consegue, pertanto, che, con riguardo al caso concreto, non avendo l'ente approvato il bilancio relativo alla gestione in corso, dovendo recuperare diverse annualità del regolare ciclo di programmazione finanziaria, ci si ritrova nella materiale impossibilità di poter applicare il disavanzo di amministrazione accertato ai sensi dell'art. 186 del TUEL a detto bilancio, così che par venire in rilievo quanto disposto dal **comma 1-quater dell'art. 188 del TUEL**, ai sensi del quale **agli enti locali che nell'ultimo rendiconto deliberato presentino un disavanzo di amministrazione** (ovvero debiti fuori bilancio, ancorché da riconoscere), **nelle more della variazione di bilancio che dispone la copertura del disavanzo** (e del riconoscimento e finanziamento del debito fuori bilancio), **è fatto divieto di assumere impegni e pagare spese per servizi non espressamente previsti per legge**, fatte salve le spese da sostenere a fronte di impegni già assunti nei precedenti esercizi.

Alla luce di siffatto oltremodo rigido regime gestionale risulta ancor di più di preminente importanza recuperare efficienza nel ciclo di programmazione e approvazione degli strumenti finanziari di cui si è detto, finalizzando gli sforzi organizzativi al recupero dei ritardi fin qui accumulati.

Pare peraltro opportuno, se non doveroso, effettuare delle proiezioni attendibili in ordine all'evoluzione del risultato di amministrazione del periodo 2018/2023 (tenuto conto, peraltro, che per alcuni di detti esercizi finanziari si è già provveduto al riaccertamento ordinario dei residui), si

da tracciarne l'andamento, e poter per tempo effettuare le opportune valutazioni in ordine alle azioni da intraprendere e le misure da adottare al fine di superare le eventuali criticità riscontrate, e ciò nel rispetto del fondamentale *principio della continuità dei bilanci* (per effetto del quale ogni determinazione infedele del risultato di amministrazione si riverbererebbe a cascata sugli esercizi successivi) nonché, in ultima analisi, nell'ottica di garantire l'equilibrio del bilancio secondo i principi espressi dalla Corte costituzionale nelle sentenze n. 89027, n. 49/2018 e n. 101/2018, posto che **<<il risultato di amministrazione è parte integrante e coefficiente necessario della qualificazione del concetto di equilibrio dei bilanci negli enti locali, rappresentando un risultato finale, sintetico e complessivo della gestione, che concretizza il principio della continuità e della costanza dei bilanci>>** (Corte cost. sent. n. 4/2020).

L'effettuazione del predetto esame in chiave evolutiva del risultato di amministrazione nell'ambito degli esercizi finanziari da prendere in considerazione (2018/2023) non può peraltro non prendere in considerazione le **diverse tipologie di disavanzo** che in linea teorica potrebbero concorrere nella determinazione del risultato di amministrazione (ad esempio, **disavanzo da riaccertamento straordinario, disavanzo tecnico, disavanzo ordinario, disavanzo derivante dalla diversa modalità di calcolo del FCDE**), tenendosi peraltro conto del fatto che per ognuna di esse è prevista apposita disciplina e tempi di copertura differenziata.

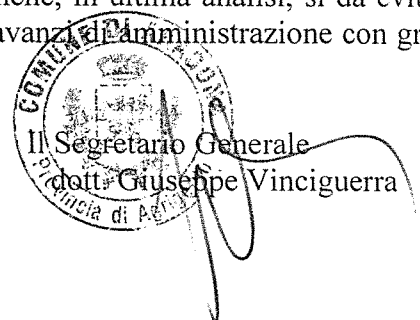
Le modalità di riassorbimento del disavanzo di amministrazione costituiscono invero ipotesi assolutamente tipiche e confinate alle fattispecie, modalità e tempi delineati dalla normativa vigente (Corte dei conti, Sezioni Riunite spec. comp. sent. n. 4/2023), accomunate tuttavia dal fatto di essere **<<eccezioni al principio generale dell'equilibrio di bilancio e, pertanto, di stretta interpretazione>>** (Corte cost. sent. n. 6/2017).

Va dunque considerato che, oltre alla ipotesi di disavanzo da riaccertamento straordinario di cui all'art. 3, co. 13 del d.lgs. n. 118/2011 (per il quale è stato consentito un riassorbimento articolabile in un arco di tempo trentennale), possono coesistere una fattispecie di disavanzo ordinario ascrivibile all'ipotesi di cui all'art. 188 TUEL, la quale prevede il riassorbimento nell'arco temporale massimo di tre anni, e, **<<in ogni caso, non oltre la durata della consiliatura>>**, ed una fattispecie di **disavanzo da rideterminazione del FCDE**, di cui all'ipotesi dell'**art. 39-*quater* del D.L. n. 162/2019**, conv. in L. n. 8/2020, ove si consente un correlato **ripiano in non più di quindici annualità**, a decorrere dall'esercizio finanziario 2021, in quote annuali costanti, quota (annuale) che dovrà eventualmente aggiungersi alle restanti quote annuali di disavanzo accertato.

Al riguardo, si richiama, peraltro, l'onere di dover **contabilizzare (in entrata)** in termini di competenza **il contributo finalizzato proprio alla riduzione del disavanzo di amministrazione** assegnabile da parte dello Stato ai Comuni siciliani che presentano una elevata incidenza del disavanzo di amministrazione introdotto dall'**art. 16, commi 8-*bis* e segg. del D.L. n. 146/2021**, conv. in L. n. 215/2021.

Nel richiamarsi, dunque, in conclusione il già evocato **severo regime gestionale di cui al comma 1-*quater* dell'art. 188 del TUEL** per il caso di mancata effettuazione della variazione di bilancio a copertura del disavanzo di amministrazione accertato (ai sensi del quale, si ribadisce, è fatto **divieto di assumere impegni e pagare spese per servizi non espressamente previsti per legge, fatte salve le spese da sostenere a fronte di impegni già assunti nei precedenti esercizi**), ci si rimette all'ausilio collaborativo che l'Organo di revisione vorrà se del caso fornire nell'esercizio delle relative prerogative anche in ragione delle funzioni allo stesso assegnate dall'art. 147-*quinquies* del TUEL, sì da presidiare il corretto funzionamento dei meccanismi di riassorbimento delle diverse tipologie di disavanzo di amministrazione di cui si è detto, nonché, in ultima analisi, sì da evitare che si generino in prospettiva pluriennale rilevanti ulteriori disavanzi di amministrazione con gravi potenziali danni agli equilibri di bilancio.

Aragona, li 28.05.2024


Il Segretario Generale
Dott. Giuseppe Vinciguerra