

98.028,63.

Come noto, in contabilità finanziaria la prevista, separata evidenza delle quote vincolate (come delle quote accantonate) nel risultato di amministrazione risponde all'esigenza di individuare le "risorse che non possono essere assolutamente distratte per essere diversamente impiegate; da tanto deriva l'indisponibilità delle corrispondenti fonti di finanziamento" (Corte costituzionale, sentenza 20 dicembre 2017, n. 274).

In particolare, la nuova disciplina sull'armonizzazione dei sistemi contabili e degli schemi di bilancio degli enti locali qualifica come quote "vincolate" del risultato di amministrazione gli importi relativi ad entrate accertate per le quali sia previsto un vincolo di destinazione a determinate spese ma cui, al termine dell'esercizio, risultino corrispondere economie di bilancio (il par. 9.2 del ricordato all. 4/2 elenca le possibili fonti del vincolo di destinazione).

La quota del risultato di amministrazione destinata agli investimenti, costituita da entrate in conto capitale senza vincoli di specifica destinazione e non spese (come noto, utilizzabili con provvedimento di variazione di bilancio solo a seguito dell'approvazione del rendiconto), risulta indicata per € 23.472,88 nel 2018.

#### **7. Segue. Accantonamento al Fondo crediti di dubbia esigibilità FCDE).**

Nel risultato di amministrazione il Comune ha accantonato, a titolo di fondo crediti di dubbia esigibilità, € 30.359,87 nel 2018.

Ai fini delle valutazioni da effettuare sull'importo determinato appare utile muovere, sul piano generale, dalla considerazione dell'incidenza percentuale del FCDE in rapporto al totale dei residui potenzialmente di dubbia o difficile esazione nell'esercizio in esame:

**Tabella 16 - Confronto fra residui e FCDE** (importi in euro)

Esercizio	Titolo I, tipologia 101 (imposte, tasse e proventi assimilati)	Titolo III, tipologia 100 (Vendita di beni e servizi e proventi)	Totale residui	FCDE
2017	47.011,28	162.920,43	209.931,71	25.479,85
2018	39.107,91	165.937,80	205.045,71	30.359,87

Il FCDE accantonato dall'Ente si attesta dunque, nel 2018 al 14,81% del totale dei residui di dubbia o difficile esazione.

Per il 2018, l'Organo di revisione ha attestato che il Comune ha fatto riferimento al metodo di calcolo ordinario, applicando la percentuale determinata come complemento a 100 della media delle riscossioni in c/residui nel quinquennio precedente rispetto ai

residui al primo gennaio degli stessi esercizi.

Come noto, l'esempio n. 5 di cui al più volte citato all. 4/2 al decreto legislativo n. 118/2011 (principio contabile applicato concernente la contabilità finanziaria), nel disciplinare - ai fini dello stanziamento nel bilancio di previsione - le modalità di individuazione di tali aggregati, detta tre regole generali: a) lascia al singolo ente la scelta del livello di analisi (quindi la possibilità di fare riferimento alle tipologie o di scendere ad un maggiore livello di analisi, costituito dalle categorie o dai capitoli); b) prevede alcuni casi di entrata che non richiedono l'accantonamento al fondo crediti di dubbia esigibilità (tra i quali, ai fini che in questa sede rilevano, *"le entrate tributarie che, sulla base dei nuovi principi sono accertate per cassa"*); c) precisa che *"è necessario dare adeguata illustrazione nella Nota integrativa al bilancio"* delle entrate che l'ente non consideri di dubbia e difficile esazione (per le quali, pertanto, non si provvede all'accantonamento al fondo crediti di dubbia esigibilità).

Ai fini delle valutazioni da svolgere in ordine alla rilevanza di eventuali esclusioni sugli esiti del controllo di legittimità e regolarità di cui alla presente deliberazione, valga ribadire, ad ogni modo, che, sebbene i principi contabili demandino al singolo ente il compito di selezionare le categorie di entrata rilevanti ai fini del calcolo, contemporaneamente onerano il Comune, fin dal momento della predisposizione degli accantonamenti ai fini della redazione del bilancio di previsione, di dare adeguata motivazione dell'eventuale esclusione, dal computo, di entrate in relazione alle quali, alla stregua dell'analisi della serie storica delle riscossioni e dell'*id quod plerumque accidit*, risulta un'oggettiva difficoltà di assicurare l'integrale esazione.

Il Comune ha allegato i prospetti di calcolo per il 2018 che, da un lato, individuano le singole categorie di entrata considerate dall'Ente ai fini del calcolo e, dall'altro, consentono di ripercorrere il procedimento di determinazione, in relazione a ciascuna fonte di entrata, degli importi da accantonare, di seguito riepilogati.

**Tabella 17 – Capitoli di entrata considerati ai fini del calcolo FCDE (importi in euro)**

<b>FONTE DEI RESIDUI ATTIVI</b>	<b>ACCANTONAMENTO AL FCDE</b>
Acquedotto comunale	- 3.873,63
Proventi illuminazione votiva	- 46,36
Recupero evasione TARSU-TARES-TARI	5.332,73
Recupero evasione altri tributi	4.305,60
Depurazione	8.782,00
Fida pascolo	1.728,79
Fognature	366,86
TARSU-TARES-TARI	2.089,08
Entrate derivanti da accertamento cap.1002	10.852,33
<b>TOTALE</b>	<b>29.537,40</b>

L'importo di € 29.537,40, come sopra ricostruito, deriva dai valori esposti nella tabella di "Calcolo accantonamento al Fondo crediti di dubbia esigibilità" 2018 (v. allegati al rendiconto). Tuttavia, il Comune risulta aver accantonato un importo a titolo di FCDE (€ 30.359,87) superiore al *quantum* calcolato sulla scorta della media semplice del rapporto fra riscossioni totali in conto residui e residui attivi totali al 1° gennaio ridotti, pari ad € 29.537,40 e sopra riportato.

Osserva la Sezione che talune voci *addendae* hanno contribuito algebricamente al risultato suddetto con un importo negativo, come si evidenzia dal successivo prospetto.

**Tabella 18 – Voci *addendae negative* (importi in euro)**

<b>Residuo</b>	<b>Residui iniziali ridotti (a)</b>	<b>Riscossioni c/ residui (b)</b>	<b>% riscossioni c/ residui (c=b/a*100)</b>	<b>% accant. FCDE (d=100-c)</b>	<b>Accantonamento FCDE (d*residui 31/12)</b>
Acquedotto com.	87.120,34	103.910,00	119,27	-19,27	-3.873,63
Proventi ill. votiva	25.720,11	25.856,40	100,53	-0,53	- 46,36

Ciò si è verificato matematicamente alla luce dell'inserimento nel calcolo della riduzione dell'importo iniziale dei residui afferenti a tali titoli per il 2014, in linea con l'esito del riaccertamento straordinario dei residui attivi attuato con delibera di Giunta comunale 30 aprile 2015, n. 18: la riduzione, operata per il 78,29%, è stata apportata dal Comune in ossequio alle indicazioni del "principio contabile applicato concernente la contabilità finanziaria" di cui al punto 3.3 ed all'esempio n. 5 dell'all. 4/2 al decreto legislativo n. 118/2011 (cfr. pagine 1, 5 e 10 della tabella di "Calcolo accantonamento al Fondo crediti di dubbia esigibilità" 2018).

Il calcolo è stato oggetto di contraddittorio in adunanza pubblica, in cui, confermato

quanto affermato nelle controdeduzioni depositate dal Comune per la pubblica adunanza, il rappresentante dell'Ente ha ribadito che nelle tabelle di calcolo sarebbero riportate coppie di risultati dei singoli capitoli ed ha affermato inoltre la facoltà di adottare, nell'ambito della medesima modalità di media semplice, uno fra i due metodi di "rapporto totale" o di "rapporto annuo", variandolo per singolo capitolo di entrata cui si riferiscono i residui.

La diretta applicazione di tale ragionamento, descritta in adunanza dal rappresentante, comporterebbe ad esempio che il capitolo n. 3051 "Depurazione", a differenza degli altri, andrebbe considerato per il suo risultato della media semplice fra "rapporti annui" (valore B, € 3.886,98, inferiore a quello della media semplice fra "rapporti totali" valore A, pari ad € 8.782,00), mentre non andrebbero considerati i due importi negativi sopra indicati: ne risulterebbe un computo complessivo di FCDE di € 28.562,37.

Tuttavia, la Sezione osserva che nelle tabelle di calcolo FCDE sono riportate solo coppie di risultati dei singoli capitoli, "media semplice dei rapporti totali" (valore A) e "media semplice dei rapporti annui" (valore B), mentre nella tabella di composizione del FCDE è presente un semplice riferimento numerico di "importo minimo FCDE" (€ 28.947,05; cfr. p. 14 della relazione illustrativa citata e scheda 13 dati BDAP 2018), senza *clare loqui* del metodo prescelto dall'Ente o della sommatoria dei singoli capitoli.

Per converso non vi è la minima traccia nei documenti contabili dell'irrilevanza delle due poste passive suddette ai fini del calcolo o di una scelta differenziata di metodi applicativi della media semplice (valore A o B).

È di pura evidenza che simile prassi di differenziazione non è consentita né da ragioni di coerenza, prudenza e trasparenza, per cui una medesima logica di cautela deve espressamente sorreggere il calcolo dei capitoli che compongono l'intero FCDE, né dall'esempio n. 5 dell'all. 4/2 al decreto legislativo n. 118/2011; esso testualmente recita, per quanto qui interessa, che "la media può essere calcolata secondo le seguenti modalità: a. media semplice (sia la media fra totale incassato e totale accertato, sia la media dei rapporti annui); a. rapporto tra la sommatoria degli incassi di ciascun anno ponderati con i seguenti pesi: ...; b. media ponderata del rapporto tra incassi e accertamenti registrato in ciascun anno del quinquennio con i seguenti pesi:... Il responsabile finanziario dell'ente sceglie la modalità di calcolo della media per ciascuna tipologia di entrata o per tutte le tipologie di entrata, indicandone la motivazione nella nota integrativa al bilancio".

Dunque:

- non è consentito variare la modalità di calcolo fra i singoli capitoli cui afferiscono i residui, ma eventualmente solo fra distinte tipologie di residui,
- appare arduamente nonché eccezionalmente conciliabile con ragioni di coerenza l'adozione, pur se fra diverse tipologie, di metodi operativi diversi nell'ambito della medesima modalità di "media semplice",
- è, in ogni caso, imprescindibile che l'Ente prefissi espressamente all'interno dei documenti di bilancio la scelta operata, motivandone puntualmente le ragioni, che devono essere tanto più robuste quanto maggiore appare la deviazione dai canoni logico-giuridici di coerenza, prudenza e congruenza,
- ed è, parallelamente, preclusa la facoltà di sollevare difese posticce ad una scelta che sia stata *illo tempore* adottata senza adeguata motivazione.

Come rilevato *supra*, nessun documento contabile (né la tabella di calcolo FCDE, né la relazione illustrativa al rendiconto 2018) fornisce un puntuale indicatore motivazionale della scelta operata dall'Ente.

Per di più, le giustificazioni del rappresentante dell'Ente in adunanza, nella patente mancanza di tale necessario indicatore, sono ritenute insoddisfacenti, ponendosi contro le regole di ragionevolezza anche in considerazione del fatto che il risultato della media semplice dei "rapporti annui" (sommatoria valori B) è nullo o negativo per la maggior parte delle voci e, per le altre, conduce all'irrisorio risultato di € 8.122,33: quest'ultimo è ben lontano da quanto accantonato dall'Ente o da quanto indicato come "importo minimo" nella relazione illustrativa o ancora da una elementare logica di prudenza giacché inferiore al 4% del totale dei residui di dubbia o difficile esazione.

Quindi, alla luce delle predette argomentazioni, la scelta dell'Ente appare in favore della sommatoria algebrica della media semplice dei "rapporti totali" fra tutti i capitoli (sommatoria valori A), pari ad € 29.537,40. Solamente tale tesi consente di rispettare il reiterate assunto del Comune di aver prudenzialmente accantonato a titolo di FCDE un importo (€ 30.359,87) superiore al *quantum* calcolato sulla scorta della media semplice, eppure in linea con quest'ultimo.

Ferma tale ultima ricostruzione, l'esito della procedura di calcolo all'evidenza adottata (ovvero la media semplice dei "rapporti totali" fra tutti i capitoli, sommatoria valori A) si dimostra, tuttavia, aberrante nell'ipotesi *de qua* in cui la componente di calcolo del FCDE, muovendo da un ammontare di residui ridotto *ut supra*, registri una riscossione effettiva complessivamente superiore a tale ridotto ammontare e, quindi, segni una media di

riscossione nel quinquennio superiore al 100%, generando a catena un c.d. “*complemento a 100*” - utile ai fini del calcolo dell'accantonamento al FCDE - algebricamente negativo: ciò si spiega perché, all'evidenza, tale credito, riscosso oltre le aspettative contabili, costituisce una posta dall'esazione statisticamente non incerta.

L'Ente, giovandosi del computo “*negativo*” dell'accantonamento per alcune voci *addendae* (da ritenersi, appunto, non dubbie all'esazione), ha ridotto algebricamente la somma complessiva da destinare ad accantonamento.

Così agendo, si è “*abusato del diritto contabile*”, assicurando il rispetto formale delle sue norme pur nel perseguire uno scopo sostanziale difforme dalla relativa *ratio* (cfr., in ambito giuspubblicistico, Cons. Stato sentenza 31 gennaio 2018, n. 643: “*l'abuso è l'esercizio del potere da parte di chi ne è pur sempre titolare legittimo, ma per fini diversi da quelli per i quali quel potere è riconosciuto dalla legge*”; similmente, in ambito giusprivatistico, Cass. ordinanza 7 dicembre 2020, n. 27936: “*l'abuso del diritto è figura generale del nostro sistema, che viene a configurarsi come limite immanente all'agire dei privati e all'esercizio delle facoltà loro commesse*”): in particolare, si è conseguito, nell'applicare la norma contabile disciplinante il F.C.D.E., un risultato difforme sia dalla sua particolare finalità di tutela prudenziale dell'equilibrio di bilancio dell'Ente locale sia dal generale canone cristallizzato nell'articolo 119 Cost. per cui “*i Comuni, ... hanno autonomia finanziaria di entrata e di spesa, nel rispetto dell'equilibrio dei relativi bilanci, e concorrono ad assicurare l'osservanza dei vincoli economici e finanziari derivanti dall'ordinamento dell'Unione europea*”, la quale ultima - a sua volta - codifica il rifiuto dell’“*abuso del diritto*” all'articolo 54 della sua Carta dei diritti fondamentali.

Invece, va valorizzata e soppesata adeguatamente l'incontestabile, cogente, funzionale e razionale opportunità di escludere dal calcolo del Fondo crediti di *dubbia* esigibilità le voci di non dubbia esazione, come nel caso in esame ove i residui sono stati riscossi ben oltre la relativa (ridotta) stima contabile. Infatti, la necessità di obliterare dal calcolo in parola poste non incerte nell'esazione è diretto corollario del “*principio contabile applicato concernente la contabilità finanziaria*” - che, al punto 3.3, impone “*per i crediti di dubbia e difficile esazione accertati nell'esercizio ... un accantonamento al fondo crediti di dubbia esigibilità*” - e della sua *ratio* prudenziale, che consiste nello “*evitare che le entrate di dubbia esigibilità, previste ed accertate nel corso dell'esercizio, possano finanziare delle spese esigibili nel corso del medesimo esercizio*”.

Orbene, tener concreta fede ai suesposti principi conduce ad affermare che una corretta

e congrua determinazione del FCDE non può non sterilizzare l'eventuale incidenza "negativa" di residui dall'esazione così piana da generare una riscossione superiore alle attese contabili nel lustro considerato, conseguentemente escludendone la rilevanza ai fini del calcolo del Fondo.

Pertanto, espungendo dal computo le voci *negative* delle entrate da "Acquedotto comunale" (-3.873,63) e da "Proventi da illuminazione votiva" (- 46,36), il FCDE ricalcolato e da accantonarsi (€ 33.457,39) risulta superiore all'accantonamento operato (€ 30.359,87), nonostante quest'ultimo ecceda - a sua volta - il *quantum* calcolato dall'Ente (€ 29.537,40).

Quindi, si ritiene erroneamente accantonato l'importo a titolo di FCDE, per difetto di € 3.097,52 (= FCDE ricalcolato - FCDE accantonato), con conseguenti effetti negativi sulla determinazione della stessa quota disponibile del risultato di amministrazione dell'esercizio 2018.

Inoltre, deve rendersi il giusto ossequio al "*principio di continuità degli esercizi finanziari, per effetto del quale ogni determinazione infedele del risultato di amministrazione si riverbera a cascata sugli esercizi successivi. Ne risulta così coinvolto in modo durevole l'equilibrio del bilancio ... considerato nella sua prospettiva dinamica, la quale «consiste nella continua ricerca di un armonico e simmetrico bilanciamento tra risorse disponibili e spese necessarie per il perseguimento delle finalità pubbliche» (sentenza n. 266 del 2013; in senso conforme, sentenza n. 250 del 2013)*" (Corte costituzionale, sentenza 27 aprile 2017, n. 89).

In forza di tale principio e ritenuta l'idoneità dell'errore contabile a ripercuotersi sugli esercizi successivi a quello ora analizzato, il Comune è tenuto anche a rettificare le scritture contabili degli esercizi seguenti di modo che, in conformità ai principi contabili suddetti, sia correttamente accantonato il giusto importo a titolo di F.C.D.E e conseguentemente calcolato il giusto saldo disponibile del risultato di amministrazione, con tutte le relative conseguenze.

## **8. Conclusioni.**

Tutto ciò premesso, appare conforme ai principi generali dell'ordinamento processual-contabile concludere nel senso di gravare il Comune dell'obbligo di rideterminare in diminuzione il saldo di amministrazione disponibile di cui al rendiconto dell'esercizio 2018, apportando le opportune correzioni anche alle scritture contabili degli esercizi seguenti già approvate e tenendone conto ai fini della successiva redazione del rendiconto dell'esercizio 2020.