



Corte dei Conti

SEZIONE REGIONALE DI CONTROLLO PER LA TOSCANA

composta dai magistrati:

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

nell'adunanza del 3 luglio 2019;

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

TENUTO CONTO che l'Ente non ha prodotto osservazioni e delucidazioni in relazione alle gravi irregolarità emerse in sede istruttoria ed espone nella bozza di deliberazione inviata con nota del 25 giugno 2019 n. 5314;

UDITO il relatore, cons. Francesco Belsanti;

CONSIDERATO

- che l'art. 1, commi 166 e 167, l. n. 266/2005, come modificato dal d.l. n. 174/2012, convertito dalla l. n. 213/2012, e le "linee guida" della Sezione delle autonomie prevedono l'adozione di "specifiche pronunce di accertamento" nel caso di mancato rispetto degli obiettivi annuali posti dal patto di stabilità interno, del vincolo previsto in materia di indebitamento dall'art. 119, comma 6, Cost., dei principi di sostenibilità dell'indebitamento, nonché nelle ipotesi di violazione dei principi di sana gestione finanziaria e di irregolarità grave, ritenendosi tale una irregolarità che sia suscettibile di pregiudicare gli equilibri economico-finanziari degli enti;

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

DELIBERA

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

SEZIONE I - Rendiconto 2015

RISULTATO DI AMMINISTRAZIONE

1. La gestione complessiva ha chiuso, dal punto di vista contabile, con un avanzo di amministrazione pari a 1.135.471,52 euro. Tuttavia, tale avanzo non è sufficiente a ricostituire i fondi accantonati, vincolati e destinati ad investimenti complessivamente quantificati in 1.144.613,95 euro, per cui il risultato di amministrazione effettivamente accertato al 31 dicembre 2015 è negativo per 9.142,43 euro.

Va premesso che con il rendiconto di gestione, a fronte di un avanzo di amministrazione accertato al 31 dicembre 2015 per 1.135.471,52 euro, l'Ente ha provveduto alla definizione delle quote accantonate per complessivi 294.291,59 euro (di cui 289.920,04 euro per accantonamento al fondo crediti di dubbia esigibilità e 4.371,55 euro per accantonamento indennità di fine mandato del sindaco), alla quantificazione della parte vincolata per complessivi 305.085,63 euro (di cui 185.343,99 euro per somme derivanti da leggi e principi contabili e 119.741,64 euro per somme vincolate derivanti da trasferimenti) e destinata ad investimenti per 532.483,73 euro, accertando un avanzo di amministrazione pari a 3.610,57 euro.

In sede istruttoria, tuttavia, è stato rilevato che le risorse della gestione vincolata non utilizzate nell'esercizio per la realizzazione degli interventi cui erano vincolate, non sono state adeguatamente ricollocate tra le componenti vincolate dell'avanzo di amministrazione. Ciò ha comportato la minore ricostituzione di risorse vincolate da leggi e principi contabili per l'importo di 12.753,00 euro.

Dalla ricostruzione effettuata dalla Sezione sono state accertate risorse vincolate da leggi e principi contabili per 198.096,99 euro, rispetto a quanto definito dall'Ente di 185.343,99 euro.

Tale errata determinazione comporta, altresì, la definizione di un disavanzo di effettivo di amministrazione al 31 dicembre 2015 di 9.142,43 euro.

Occorre anche considerare che, a seguito del controllo monitoraggio effettuato sul risultato di amministrazione dell'esercizio 2014 e sulle operazioni di riaccertamento straordinario dei residui, il risultato formale di amministrazione all'1 gennaio 2015 è risultato pari a 925.145,88 euro e con una quota disponibile negativa pari a 377.057,24 euro.

Rispetto alla definizione del risultato armonizzato approvato dall'Ente con atto n. GC n. 119/2015 non risultava correttamente determinato l'accantonamento fondo crediti di dubbia esigibilità. Tale non corretta determinazione della parte accantonata del risultato di amministrazione accertato all'1 gennaio 2015 aveva comportato l'accertamento di un disavanzo di effettivo di amministrazione di 377.057,24 euro, con un incremento di 89.290,87 euro rispetto a quanto originariamente definito dall'Ente (287.766,37 euro). Per il nuovo disavanzo

effettivo di amministrazione si confermava comunque la qualificazione di disavanzo straordinario (c.d. extradeficit).

L'Ente, in sede di misure correttive delle irregolarità accertate dalla Sezione sul rendiconto 2014 e sul risultato armonizzato all'1 gennaio 2015, ha rideterminato il fondo crediti di dubbia esigibilità, la composizione interna del risultato di amministrazione e il disavanzo effettivo di amministrazione nei termini rilevati alla Sezione (deliberazione n. 21/PRSP/2017). Inoltre, confermando le modalità e la programmazione del ripiano del maggior disavanzo scaturito dal riaccertamento straordinario (atto consiliare n. 53/2015), l'Ente ha previsto il ripiano del maggior disavanzo di 89.290,87 euro accertato dalla Sezione in un'unica soluzione sul bilancio di previsione 2016, finanziando tale importo con economie di spesa corrente.

Va premesso che nel corso dell'esercizio 2015 si è realizzato un avanzo tecnico pari a 730.981,04 euro. Tale avanzo tecnico deriva dalla reimputazione negli esercizi di poste attive stralciate con il riaccertamento straordinario in misura superiore rispetto a quelle passive. Tale avanzo può essere definito "tecnico" poiché deriva dall'applicazione del principio della competenza potenziata. Infatti, in sede di riaccertamento straordinario, l'eliminazione per reimputazione delle poste attive è avvenuta in misura superiore rispetto a quelle passive per le quali, di fatto, è stata confermata l'esigibilità al 31/12/2014. Ciò ha generato un disavanzo di amministrazione che, poiché imputabile allo sfasamento temporale dell'esigibilità fra la spesa e la correlata fonte di finanziamento deve essere riassorbito al momento in cui avviene l'effettiva reimputazione delle entrate. Al riguardo il principio contabile 4/2 al punto 3.3 dispone che *"L'eventuale eccedenza dei residui attivi reimputata, non necessaria alla copertura dei residui passivi reimputati (compresi quelli imputati agli esercizi successivi) e alla copertura dell'eventuale disavanzo di amministrazione determinato dal riaccertamento (compreso quello necessario alla eventuale ricostituzione di vincoli ed accantonamenti) può essere destinato al finanziamento di nuove spese."*

Nel caso di specie al termine dell'esercizio 2015 sono stati imputati residui attivi di parte corrente per 901.046,11 euro e residui passivi di parte corrente 170.065,07 euro, con un utilizzo del fondo pluriennale vincolato per 456.915,98 euro, interamente della parte capitale. Conseguentemente si è realizzato un avanzo tecnico (di 730.981,04 euro sul 2015), che in base a quanto disposto dai principi contabili vigenti, non essendo necessario per la copertura di ulteriori residui passivi reimputati, deve essere destinato alla copertura del disavanzo di amministrazione.

Da quanto complessivamente rilevato quindi, il disavanzo accertato a seguito delle operazioni di riaccertamento straordinario per complessivi 377.057,24 euro, deve considerarsi interamente riassorbito con le quote di avanzo tecnico generate nella gestione 2015.

In conseguenza di quanto disposto dal decreto ministeriale 2 aprile 2015 dell'articolazione del risultato di amministrazione al 31 dicembre 2015 e di quanto previsto dall'Ente con il piano di rientro adottato ai sensi del decreto ministeriale, il disavanzo realizzato al termine dell'esercizio 2015 e rideterminato con la presente deliberazione in 9.142,43 euro, si deve ritenere interamente derivante dalla gestione ordinaria 2015.

La Sezione, per quanto appena rilevato, ritiene necessaria l'adozione di idonee misure correttive, ai fini del ripristino di una corretta gestione finanziaria. Nello specifico l'Ente dovrà provvedere al finanziamento del disavanzo di amministrazione con gli ordinari strumenti previsti dall'art. 188 del Tuel.

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

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

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

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

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

Tali fenomeni comportano dunque una distorta rappresentazione del risultato di amministrazione, che deve essere corretto ovvero compensato con apposita delibera degli organi competenti.

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

2. L'esame istruttorio ha, altresì, evidenziato la non corretta classificazione delle risorse e impieghi dei servizi conto terzi e delle partite di giro. L'Ente, al riguardo, ha attestato che tale irregolarità è scaturita dall'errata classificazione dei capitoli del bilancio nel momento preparatorio all'introduzione della contabilità armonizzata nel corso dell'esercizio 2015.

Tuttavia, tenuto conto che viene comunque mantenuto il pareggio del titolo IX dell'entrata e del titolo VII della spesa, il fenomeno rilevato non comporta effetti modificativi sul risultato di amministrazione, ma rappresenta comunque una irregolarità sulla corretta rappresentazione delle poste del bilancio.

La Sezione, ritenendo che sussista comunque una distorta rappresentazione dei dati di consuntivo, ne richiede quindi la necessaria la correzione contabile che dovrà essere operata nel consuntivo dell'esercizio considerato ma anche per gli esercizi successivi, tenendo conto, altresì, dei necessari aggiustamenti nei rispettivi bilanci, per gli effetti che su questi si sono prodotti.

3. L'esame del risultato di amministrazione dell'esercizio 2015 e l'istruttoria condotta sul rendiconto approvato hanno, inoltre, evidenziato, oltre alle specifiche problematiche appena rappresentate, alcune criticità più generali connesse alla rappresentazione del fondo pluriennale vincolato negli atti del rendiconto che, pur non rilevando direttamente sulla quantificazione del risultato accertato, meritano di essere qui evidenziate.

Ci si riferisce, in generale, alla compilazione del prospetto di composizione per missioni e programmi del fondo pluriennale vincolato che, come detto, non è mero adempimento contabile ma dimostrazione dell'evoluzione del fondo durante l'esercizio in conseguenza della programmazione degli interventi e della effettiva imputazione delle entrate e spese negli esercizi di esigibilità.

Con tale prospetto l'Ente deve evidenziare l'evoluzione del fondo durante l'esercizio rispetto al dato accertato nel rendiconto dell'esercizio precedente, e indicare la quantificazione finale del fondo stesso al termine dell'esercizio per il quale si effettua la rendicontazione.

La certificazione di un fondo pluriennale vincolato non correttamente rappresentato nella sua evoluzione costituisce una irregolarità non trascurabile poiché da un lato sottende alla presenza di procedure contabili non corrette e non verificate e dall'altro lato vanifica le finalità delle operazioni di rendiconto che sono appunto quelle di rappresentare, con dati contabili certi e veritieri, il risultato della gestione e dell'azione amministrativa.

CASSA

1. In relazione alla quantificazione della cassa e alle sue componenti (libera e vincolata) sono emerse problematiche legate alla loro corretta definizione.

In via preliminare occorre evidenziare che l'Ente, con determinazione dirigenziale n. 47/2015 aveva provveduto alla determinazione della cassa vincolata all'1 gennaio 2015 di 222.503,42 euro.

Tuttavia, la Sezione, con deliberazione n. 341/2015, aveva rilevato la non corretta determinazione della cassa vincolata e che l'Ente, con atto consiliare n. 80/2015 aveva adottato le relative misure consequenziali, rideterminando la cassa vincolata all'1 gennaio 2015 negativa di 76.915,28 euro (delibera consiliare del 2 ottobre 2015, n. 80).

In sede istruttoria l'Ente ha, altresì, dichiarato di aver provveduto, in applicazione dei nuovi principi contabili, alla rideterminazione della cassa vincolata all'1 gennaio 2016 rilevando fondi da ricostituire per 212.724,93 euro (determinazione dirigenziale del 20 giugno 2016, n. 476) nonché la cassa vincolata al 31 dicembre 2017 e 2018 (rispettivamente con determinazioni dirigenziali n. 173/2018 e 184/2019).

Inoltre, con l'esame istruttorio è emerso anche la non corretta e integrale contabilizzazione delle movimentazioni dei flussi relativi alle entrate a specifica destinazione come previsto dall'art. 180 Tuel per le modalità di riscossione e dall'art. 195 Tuel per il loro eventuale successivo utilizzo.

Dalle risultanze del rendiconto 2015 risultano, infatti, flussi di cassa riferiti ad entrate che, in base alle disposizioni del d.lgs. 118/2011, hanno le caratteristiche per poter essere definite vincolate e, in particolare, riguardanti i proventi da sanzioni amministrative pecuniarie del codice della strada.

In merito alla gestione dei fondi vincolati occorre osservare preliminarmente che il principio ispiratore del "vincolo di cassa" è da rinvenire nella necessità di distinguere tra le risorse che genericamente finanziano le spese del bilancio (in ossequio al principio di unicità del bilancio) e quelle che viceversa vanno a finanziare direttamente specifici interventi di spesa creando un collegamento diretto tra la risorsa che affluisce al bilancio e la spesa che con essa deve essere finanziata. Tale distinzione oltre ad essere un obbligo sancito dal legislatore è al tempo stesso un principio di sana gestione che trova la sua legittimazione nella necessità di governo dei flussi di cassa e degli equilibri della stessa.

L'assenza di una distinzione tra le diverse tipologie di entrata può comportare un utilizzo costante e ripetuto di entrate vincolate per il finanziamento di spese correnti che altera gli equilibri e non consente l'eventuale emersione di situazioni deficitarie o di sofferenza della cassa, consentendo al tempo stesso che eventuali situazioni di disavanzo finanziario, conseguenti al mantenimento in bilancio di poste attive non effettivamente esigibili, non trovino evidenza contabile.

Il bilancio deve garantire un equilibrio costante tra le spese e le entrate "generiche" (ordinarie e non) poiché, per il principio di unicità del bilancio, esse sono preordinate al finanziamento della generalità delle spese del bilancio. Al contempo deve essere garantito un equilibrio delle partite vincolate, in modo tale che il flusso di entrata di queste ultime sia sempre in grado di finanziare gli specifici interventi cui sono destinate per disposizione di legge e/o regolamentare o, con un'interpretazione ancora più estensiva, perché lo stesso ente le abbia in modo specifico destinate.

Il legislatore dunque, oltre a prevedere la distinzione tra entrate generiche ed entrate a specifica destinazione, introduce per queste ultime un vincolo che deve operare anche in termini di cassa: in concreto, laddove una entrata corrente o di parte capitale abbia un collegamento diretto a specifiche spese, questa entrata deve essere esclusa dall'applicazione del principio di unicità del bilancio, andando a finanziare non più la generalità delle spese ma appunto specifici interventi in modo tale che sia garantita la copertura di cassa nel momento in cui tali interventi avranno la loro manifestazione anche monetaria.

Per quanto invece attiene ai nuovi principi introdotti dal d.lgs. n. 118/2011 (armonizzazione contabile) occorre evidenziare una sostanziale conferma delle regole già previste per la gestione di cassa. Il principio contabile applicato alla contabilità finanziaria, al punto 10.1, prescrive che *“gli enti locali, ai sensi di quanto previsto dall’art. 180, comma 3, lettera d, del Tuel continuano ad indicare al tesoriere, attraverso l’ordinativo d’incasso, l’eventuale natura vincolata dei propri incassi. A riguardo, la riforma ha precisato che devono essere segnalate al tesoriere le riscossioni a destinazione vincolata derivanti da legge, da trasferimenti e da prestiti”*.

Va altresì precisato che, la riforma dei sistemi di contabilità, ha riformulato l’art. 180 del Tuel, prevedendo, al comma 3, lettera d, che l’ordinativo di incasso debba indicare, tra l’altro, *“gli eventuali vincoli di destinazione delle entrate derivanti da legge, trasferimenti o prestiti”*. Inoltre, l’art. 195 del Tuel relativo all’utilizzo di “entrate vincolate”, prevede che gli enti possano *“disporre l’utilizzo, in termini di cassa, delle entrate di cui all’art. 180, comma 3, lettera d) per il finanziamento di spese correnti”*.

Al contempo le nuove disposizioni sull’armonizzazione dei sistemi contabili hanno reso più stringenti gli obblighi di rilevazione e verifica delle poste vincolate in termini di cassa. Infatti, lo stesso punto 10.1 riporta come unica novità l’obbligo, a decorrere dall’1 gennaio 2015, di contabilizzare nelle scritture finanziarie i movimenti di utilizzo e di reintegro delle somme vincolate di cui all’art. 180, comma 3, lettera d, del Tuel.

L’impianto previsto dal processo di armonizzazione, nei termini appena descritti, definendo in modo più puntuale il concetto di cassa vincolata e le modalità di rilevazione della stessa, prevede anche che gli enti comunicino *“formalmente al proprio tesoriere, l’importo degli incassi vincolati alla data del 31 dicembre 2014”* al fine di dare avvio alla corretta rilevazione e movimentazione della cassa vincolata nel nuovo regime di contabilità armonizzata.

Sul tema della corretta rilevazione del vincolo nella cassa dell’Ente e, in particolare, della qualificazione delle entrate rispetto alle differenti tipologie di vincolo (specifico o generico) e alla provenienza del vincolo stesso (attribuito da legge o principio contabile/trasferimenti/indebitamento), si è sviluppato, nel tempo, un ampio dibattito e sono emersi diversi orientamenti giurisprudenziali.

Da ultimo va segnalata la delibera della Sezione delle Autonomie n. 31/2015 nella quale si specifica che il vincolo di cassa opera esclusivamente per le *“entrate vincolate a destinazione specifica individuate dall’art. 180, comma 3, del TUEL”* restando conseguentemente escluse dall’obbligo sia le entrate di cui all’art. 187, comma 3 ter, lett. d, del Tuel che le *“entrate con vincolo di destinazione generica”*.

L'orientamento assunto dalla Sezione delle Autonomie richiede, a livello operativo, una specifica declinazione al fine di valutare se le singole entrate riscosse dall'Ente rientrino in quelle individuate dal legislatore per il regime vincolistico della cassa.

Nel caso di specie, pur avendo l'Ente dichiarato di aver contabilizzato nella cassa vincolata tutte le riscossioni nel rispetto degli artt. 180 e 195 del Tuel e del principio contabile, dall'esame del rendiconto 2015 figurano invece movimentazioni di cassa per entrate riguardanti riscossioni relative a sanzioni pecuniarie al codice della strada che per legge risultano vincolate almeno nella misura del 50 per cento.

Tali risorse, non configurandosi come "entrate a destinazione generica", rispondono ad entrambi i requisiti (specificità e provenienza del vincolo, attribuito dalla legge o principio contabile). Per quanto attiene infatti i proventi da sanzioni violazioni del codice della strada ciò è avvalorato dal fatto che tali entrate vengono destinate dalla l. 285/92 alla realizzazione di specifici interventi che l'Ente deve individuare tra quelli elencati, in modo puntuale, dall'art. 208, comma 4.

Per quanto complessivamente espresso la Sezione non ritiene corretta la metodologia contabile di rilevazione delle poste vincolate in termini di cassa adottata dall'Ente poiché la stessa non permette di definire l'ammontare complessivo delle entrate vincolate nella destinazione e l'eventuale loro impiego per il pagamento di spese correnti nel corso del 2015 ai sensi dell'art. 195 Tuel. La non corretta quantificazione sopra indicata non consente, inoltre, la valutazione del rispetto dell'art. 222 TUEL. La grave irregolarità sopra rilevata comporta una non corretta rappresentazione del fondo di cassa nel conto presentato dal tesoriere dell'Ente e allegato al rendiconto della gestione 2015 di cui all'art. 226 TUEL.

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

La Sezione, in merito, richiede che vengano assunti provvedimenti adeguati a garantire una puntuale e affidabile rilevazione delle poste vincolate nell'ambito della gestione di cassa. In assenza di tale corretta gestione, infatti, non solo si determina una rappresentazione non veritiera delle effettive consistenze di cassa, ma, soprattutto, non vengono compiutamente definite situazioni di precarietà del bilancio quali quelle che conseguono al ripetuto o costante utilizzo di fondi vincolati per il pagamento di spese correnti e la loro piena ricostituzione. Sintomo, questo, dell'impossibilità di finanziare le spese ordinarie con le risorse destinate alla generalità del bilancio.

La Sezione, inoltre, richiede che vengano assunti i necessari provvedimenti per il completo riallineamento dei dati di cassa (vincolata e libera) della contabilità dell'Ente con quella dell'istituto tesoriere.

SEZIONE II - Rendiconto 2016

1. La gestione complessiva ha chiuso, dal punto di vista contabile, con un avanzo di amministrazione pari a 1.948.016,28 euro. Tuttavia, tale avanzo non è sufficiente a ricostituire i fondi accantonati, vincolati e destinati ad investimenti complessivamente quantificati in 2.038.256,34 euro, per cui il risultato di amministrazione effettivamente accertato al 31 dicembre 2016 è negativo per 90.240,06 euro.

Va premesso che con il rendiconto di gestione, a fronte di un avanzo di amministrazione accertato al 31 dicembre 2016 per 1.948.016,28 euro, l'Ente ha provveduto alla definizione delle quote accantonate per complessivi 1.351.524,12 euro (di cui 582.633,00 euro per fondo crediti di dubbia esigibilità, 761.749,57 euro per quota accantonata anticipazione di liquidità e 7.141,55 euro per accantonamento indennità di fine mandato del sindaco), alla quantificazione della parte vincolata per 441.602,52 euro (di cui 346.512,07 euro per risorse vincolate derivanti da leggi e principi contabili, 95.090,45 euro per risorse vincolate derivanti da trasferimenti) e destinata ad investimenti per 143.405,79 euro, accertando una disavanzo effettivo di amministrazione pari a 11.483,85 euro.

L'istruttoria, tenuto conto della diversa quantificazione del risultato dell'esercizio 2015 come accertata nella Sezione I della presente deliberazione, della quale si deve necessariamente tenere conto nella determinazione del risultato della gestione 2016, ha evidenziato la mancata ricollocazione nella partizione del avanzo di amministrazione della quota vincolata da leggi e principi contabili pari a 85.121,94 euro e della quota di 16.601,97 euro destinata agli investimenti, tutte rinvenienti da risorse del precedente esercizio vincolate e non utilizzate.

Per quanto complessivamente emerso nel corso dell'istruttoria il risultato di amministrazione al termine dell'esercizio 2016 si ridefinisce con un saldo negativo della parte disponibile pari a 90.240,06 euro rispetto al saldo positivo definito dall'Ente di 11.483,85 euro.

Per una più puntuale valutazione del risultato conseguito dall'Ente al termine dell'esercizio 2016, va, altresì, tenuto conto che nel corso dell'esercizio 2016 si è comunque realizzato un avanzo tecnico, sempre di parte corrente, pari a 466.187,82 euro. Tale avanzo tecnico deriva dalla reimputazione negli esercizi di poste attive stralciate con il riaccertamento straordinario in misura superiore rispetto a quelle passive. Infatti, al termine dell'esercizio 2016 sono stati imputati residui attivi di parte corrente per 466.187,82 euro e nessun residuo passivo di parte corrente, con un utilizzo del fondo pluriennale vincolato per 80.892,36 euro, interamente della parte capitale. Conseguentemente si è realizzato un avanzo tecnico (di 730.981,04 euro sul 2015), che in base a quanto disposto dai principi contabili vigenti, non essendo necessario per la copertura di ulteriori residui passivi reimputati, deve essere destinato alla copertura disavanzo di amministrazione determinato dal

riaccertamento (compreso quello necessario alla eventuale ricostituzione di vincoli ed accantonamenti) oppure al finanziamento di nuove spese.

Considerato quindi che il disavanzo accertato a seguito delle operazioni di riaccertamento straordinario, per complessivi 377.057,24 euro, è risultato interamente riassorbito con la gestione 2015, con il suddetto avanzo tecnico conseguito al termine della gestione 2016 l'Ente ha, di fatto, finanziato nuova spesa. Tuttavia, le risorse acquisite con la gestione 2016 e il beneficio di tale avanzo tecnico non sono stati in grado di assicurare un risultato effettivo di amministrazione positivo.

In esito quindi al controllo istruttorio sul rendiconto 2016 e alla luce di quanto evidenziato nella Sezione I della presente deliberazione, emerge che il disavanzo complessivamente realizzato dall'Ente al 31 dicembre 2016 risulta pari a 90.240,06 euro, viene qualificato come disavanzo ordinario (con un incremento rispetto al precedente esercizio di 81.097,63 euro).

La Sezione, per quanto appena rilevato, ritiene necessaria l'adozione di idonee misure correttive, ai fini del ripristino di una corretta gestione finanziaria. Nello specifico l'Ente dovrà provvedere al finanziamento del disavanzo di amministrazione con gli ordinari strumenti previsti dall'art. 188 del Tuel.

Per quanto rilevato in merito alla corretta definizione delle componenti del risultato di amministrazione, pur in presenza di un avanzo di amministrazione formale al termine della gestione 2016, ciò costituisce una grave irregolarità contabile, in quanto la quota disponibile, nel caso di specie negativa, risulta di fatto alimentata da risorse vincolate per legge e da principi contabili nonché destinate al finanziamento generico di investimenti o al finanziamento di specifici interventi, che risultano, invece, distolte dal loro ordinario impiego per essere destinata al finanziamento di spese di diversa natura.

Questi fenomeni comportano anche una distorta rappresentazione del risultato di amministrazione, che deve essere corretto ovvero compensata con apposita delibera degli organi competenti.

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

2. Oltre a quanto appena esplicitato, in relazione all'irregolarità riferita alla corretta classificazione dei servizi in conto terzi e delle partite di giro, come già evidenziato nella Sezione I, sono emerse problematiche legate alla corretta rappresentazione di tali poste contabili.

Anche per l'esercizio 2016 la Sezione ha rilevato la stessa irregolarità di classificazione e quantificazione delle suddette poste contabili, anche se ciò non ha

comportato alcuna alterazione della quantificazione del risultato di amministrazione al 31 dicembre 2016. A tale proposito, e tenuto conto di quanto dichiarato dall'Ente circa il persistere, all'attualità, dell'irregolarità riscontrata, si rinvia a quanto evidenziato per il rendiconto 2015.

Da tali valutazioni deriva la necessità che vengano assunti provvedimenti adeguati a garantire la corretta rilevazione di tali poste.

La Sezione, ritenendo che sussista comunque una distorta rappresentazione dei dati di consuntivo, ne richiede quindi la necessaria la correzione contabile che dovrà essere operata nel consuntivo dell'esercizio considerato ma anche per gli esercizi successivi, tenendo conto, altresì, dei necessari aggiustamenti nei rispetti bilanci, per gli effetti che su questi si sono prodotti.

CASSA

1. Oltre a quanto appena esplicitato, in relazione alla quantificazione della cassa e alle sue componenti (libera e vincolata), come già evidenziato nella Sezione I, sono emerse problematiche legate alla corretta e integrale contabilizzazione delle movimentazioni dei flussi relativi alle entrate a specifica destinazione.

Anche per l'esercizio 2016 la Sezione ha rilevato la presenza di flussi di cassa riferiti ad entrate che, in base alle disposizioni del d.lgs. 118/2011, hanno le caratteristiche per poter essere definite tali (sanzioni pecuniarie al codice della strada). A tale proposito si rinvia a quanto evidenziato per il rendiconto 2015 sia per gli aspetti interpretativi che per le conseguenti implicazioni sul rispetto delle norme e dei principi contabili previsti per la definizione della cassa vincolata.

Da tali valutazioni deriva la necessità che vengano assunti provvedimenti adeguati a garantire la corretta rilevazione delle poste vincolate nell'ambito della gestione di cassa e nonché il dovuto riallineamento della contabilità di cassa dell'Ente con quella dell'istituto tesoriere.

CONCLUSIONI

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

In particolare, seppur la gestione complessiva dei due esercizi abbia chiuso, da un punto di vista contabile, con un risultato di amministrazione positivo, è stato rilevato un disavanzo di amministrazione effettivo (parte disponibile negativa). In particolare, il risultato di amministrazione conseguito nei due esercizi non è stato correttamente determinato nelle sue componenti interne (parte vincolata e destinata ad investimenti) e ciò ha comportato l'emergere di un disavanzo effettivo di amministrazione della gestione ordinaria.

Inoltre, sono emerse ulteriori criticità in relazione alla corretta classificazione delle risorse e impieghi dei servizi conto terzi e delle partite di giro, alla corretta contabilizzazione dei flussi di cassa (cassa vincolata e libera) e, infine, per il solo

esercizio 2015, alcune criticità più generali connesse alla rappresentazione del fondo pluriennale vincolato negli atti del rendiconto.

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

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

L'esame congiunto di due annualità di bilancio richiede tuttavia la necessità di valutare, per le azioni correttive attinenti alle segnalazioni sull'esercizio 2015, se queste abbiano trovato comunque soluzione nel corso della gestione 2016 o se, viceversa, permangano o si riflettano sul risultato accertato al termine dello stesso esercizio 2016.

La Sezione ha pertanto considerato congruente con il modello di controllo adottato e con il quadro normativo complessivo la richiesta di interventi correttivi solo nei casi in cui questi possano essere utilmente condotti al termine dell'esercizio 2016.

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

Risultato di amministrazione

Per quanto concerne i rilievi formulati sulla determinazione del risultato di amministrazione dell'esercizio 2015 e 2016 e, in particolare, della sua partizione interna e corretta quantificazione del disavanzo effettivo conseguito, l'Ente dovrà provvedere alla corretta rappresentazione dei dati di rendiconto attraverso l'adozione di apposita delibera consiliare.

L'Ente dovrà provvedere al finanziamento del disavanzo di amministrazione, come rideterminato al termine dell'esercizio 2016. Nello specifico l'Ente dovrà operare con gli ordinari strumenti previsti dall'art. 188 del Tuel per la quota di disavanzo ordinario generato dalla gestione 2016.

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

L'Ente dovrà, infine, provvedere poi alle necessarie valutazioni sull'opportunità e la correttezza dell'impiego, nel bilancio di previsione, dei fondi vincolati e destinati con il rendiconto di gestione dell'esercizio precedente, tenendo conto di quanto osservato dalla Sezione, al fine di evitare, considerata la reiterata condizione di disavanzo, un peggioramento complessivo della situazione finanziaria già accertata.

Per quanto riguarda i rilievi formulati sulla determinazione della cassa vincolata dell'esercizio 2015 e 2016, l'Ente dovrà provvedere alla corretta rappresentazione dei dati di rendiconto dei due esercizi attraverso l'adozione di apposita delibera consiliare, ai necessari aggiustamenti dei bilanci successivi e al completo riallineamento delle scritture contabili di cassa con quelle dell'istituto tesoriere.

In relazione alle considerazioni formulate sulla corretta classificazione delle risorse e impieghi dei servizi conto terzi e delle partite di giro l'Ente dovrà attivarsi contabilmente e proceduralmente per garantire in futuro una piena ed efficace rappresentazione dello stesso negli atti del rendiconto.

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

DISPONE

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

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

Così deciso in Firenze, nell'adunanza del 3 luglio 2019.

Il relatore
f.to Francesco Belsanti

Il presidente
f.to Cristina Zuccheretti

Depositata in segreteria il 2 agosto 2019

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