



Corte dei Conti

SEZIONE REGIONALE DI CONTROLLO PER LA TOSCANA

composta dai magistrati:

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

nell'adunanza del 3 aprile 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 **BIBBONA (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 delle osservazioni e delucidazioni prodotte dall'ente con nota del 27 marzo 2019, (pervenuta alla Sezione in data 28 marzo 2019, prot. n. 2245), in relazione alle gravi irregolarità emerse in sede istruttoria ed esposte nella bozza di deliberazione inviata con nota del 22 marzo 2019, n. 2078;

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 al 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 al 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 Bibbona (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 4.204.352,86 euro. Tuttavia, tale avanzo non è sufficiente a ricostituire i fondi accantonati, vincolati e destinati ad investimenti complessivamente quantificati in 4.592.328,19 euro, per cui il risultato di amministrazione effettivamente accertato al 31 dicembre 2015, confermato anche dalla relazione dell'organo di revisione, è negativo per 387.975,33 euro.

Occorre 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 al 1 gennaio 2015 è risultato pari a 3.036.290,52 euro e con una quota disponibile negativa pari a 223.163,71 euro.

Rispetto alla definizione del risultato armonizzato approvato dall'ente con atto n. GC n. 74/2015 non risultavano correttamente riallocate le somme vincolate nel fondo spese in conto capitale definite con il rendiconto della gestione 2014. Tale non corretta determinazione della composizione del risultato di amministrazione accertato al 1 gennaio 2015 aveva comportato quindi l'emergere di un disavanzo di effettivo di amministrazione pari a 223.163,71 euro (c.d. extradeficit).

L'ente, in sede di misure correttive alle gravi irregolarità accertate dalla Sezione sul rendiconto 2014 e sul risultato armonizzato al 1 gennaio 2015 (deliberazione n. 88/PRSP/2016), ha previsto il ripiano del maggior disavanzo accertato in anni 30, con l'individuazione della rata annuale costante di 7.438,79 euro.

Inoltre, per il finanziamento delle rate di ripiano previste nella programmazione 2016-2018, sono state stanziare risorse correnti (atto di variazione di bilancio CC n. 47/2016), mentre, per quanto concerne il finanziamento della prima rata di ripiano, l'ente ha attestato che le risultanze del rendiconto 2015 non sono state in grado di assicurarne la relativa copertura, verificando, altresì, un peggioramento del risultato dell'esercizio 2015 con l'emersione di un ulteriore disavanzo effettivo di amministrazione per il quale ha previsto il relativo ripiano secondo le modalità ordinarie previste dall'art. 188 del TUEL.

Tale ripiano del disavanzo ordinario è stato programmato dall'ente in tre anni (2016-2018) con quote costanti annuali di 57.416,81 euro, indicando, quali forme di finanziamento, risorse correnti nonché l'attivazione di forme di controllo per recupero di entrate e un attento monitoraggio dello stato di avanzamento del disavanzo complessivo, al fine di verificare anche l'effettivo concretizzarsi di minori spese al fine di garantire la corretta e completa copertura del disavanzo di amministrazione.

In esito al controllo istruttorio sul rendiconto 2015 la Sezione accerta che il disavanzo complessivamente realizzato dall'ente al 31 dicembre 2015 risulta pari a 387.975,33 euro, di cui, per la quota di 172.250,42 euro, viene qualificato come

disavanzo ordinario e per la quota di 215.724,92 euro come “maggior disavanzo derivante dal riaccertamento”.

2. Dall'esame istruttorio condotto sul rendiconto 2015, in relazione alla quantificazione della cassa e alle sue componenti (libera e vincolata) sono emerse problematiche legate alla 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.

Come risultante dalla relazione dell'organo di revisione l'ente non ha fatto ricorso all'utilizzo di entrate vincolate di cui all'art. 195 del TUEL. In sede istruttoria, l'ente ha attestato di aver movimentato la cassa vincolata unicamente per risorse acquisite per il finanziamento dell'ex sede comunale e per le contribuzioni acquisite dalla Regione Toscana, fornendo il dettaglio delle poste da esso effettivamente vincolate. Tuttavia, dalle risultanze del rendiconto 2015, emergono flussi di cassa riferiti ad entrate che, in base alle disposizioni del d.lgs. 118/2011, hanno le caratteristiche per poter essere definite vincolate.

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 dal 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 comunichino *“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.

In sede di contraddittorio cartolare l'ente ha attestato che, in base alla convezione sottoscritta con il Comune di Castagneto Carducci (ente capofila), peraltro scaduta in data 31 dicembre 2016, il servizio di Polizia Municipale era gestito in forma associata. L'ente capofila provvedeva alla riscossione dei proventi da sanzioni cds e al suo successivo riversamento, per quanto di competenza, al Comune di Bibbona. L'ente ha, altresì, fornito una ulteriore ricostruzione delle movimentazioni di cassa ritenute vincolate nonché la ricostruzione delle riscossioni 2015 relative a sanzioni pecuniarie al codice della strada e dei correlati pagamenti sostenuti per le spese finanziate con tali risorse vincolate per legge.

Dalla dimostrazione contabile acquisita unitamente alle memorie di contraddittorio, si evince quindi che, seppur l'ente non abbia tenuto conto nella gestione vincolata della cassa delle movimentazioni in entrata e uscita relative a tali proventi a destinazione vincolata, al 31 dicembre 2015 non risultavano fondi di cassa vincolati per tali fattispecie.

La Sezione quindi, per quanto complessivamente rilevato e tenuto conto di quanto attestato dall'ente, richiede che comunque vengano assunti dal prossimo bilancio adeguati provvedimenti atti garantire una puntuale e affidabile rilevazione delle poste vincolate nell'ambito della gestione di cassa. In assenza di tale corretta gestione, infatti, si potrebbero determinare rappresentazioni non veritiere delle effettive consistenze di cassa, ma, soprattutto, potrebbero non venire alla luce

eventuali situazioni di precarietà del bilancio conseguenti al ripetuto o costante utilizzo di fondi vincolati per il pagamento di spese correnti. Sintomo, questo, dell'impossibilità di finanziare le spese ordinarie con le risorse destinate alla generalità del bilancio.

SEZIONE II - Rendiconto 2016

1. La gestione complessiva ha chiuso, dal punto di vista contabile, con un avanzo di amministrazione. Tuttavia, la composizione di tale avanzo e la quantificazione della quota disponibile non risultano correttamente determinate, in quanto l'ente non ha provveduto alla corretta definizione delle poste accantonate, vincolate e destinate ad investimenti confluite nell'avanzo di amministrazione al 31 dicembre 2016.

Va premesso che con il rendiconto di gestione, a fronte di un avanzo di amministrazione accertato al 31 dicembre 2016 per 5.094.658,10 euro, l'ente ha provveduto alla definizione delle quote accantonate per complessivi 2.823.879,18 euro (di cui per fondo crediti di dubbia esigibilità 2.785.879,18 euro, per fondo contezioso 28.000,00 euro e per fondo rinnovi contrattuali 10.000,00 euro), alla quantificazione della parte vincolata per 329.598,95 euro (per risorse vincolate da leggi e da principi contabili per 3.678,15 euro, da trasferimenti 18.162,61 euro e per vincoli formalmente attribuiti dall'ente 307.758,19 euro) e destinata ad investimenti per 1.767.242,57 euro), accertando una parte disponibile pari a 173.937,40 euro (avanzo di amministrazione effettivo).

In sede istruttoria, tuttavia, è stato rilevato che le risorse della gestione accantonate, vincolate e destinate a specifici interventi o al finanziamento di spese di investimento, non utilizzate nell'esercizio 2016, non sono state adeguatamente ricollocate tra le rispettive componenti dell'avanzo di amministrazione.

Per quanto riguarda la parte accantonata non è stata qui correttamente riportata la quota di 3.678,15 euro, relativa all'accantonamento per indennità di fine mandato del sindaco, erroneamente allocata nella parte vincolata del risultato di amministrazione. In conseguenza di ciò anche la parte vincolata non risulta corretta.

Per quanto concerne, invece, la parte destinata ad investimenti, accertata in esito all'istruttoria per 1.796.716,27 euro, risultano minori risorse allocate, scaturite dalla gestione competenza, per complessivi 29.473,70 euro.

Per quanto emerso nel corso dell'istruttoria il risultato di amministrazione al termine dell'esercizio 2016 si ridefinisce con un saldo della parte disponibile positivo pari a 144.463,70 euro, invece, come approvato dall'ente, di 173.937,40 euro.

Nonostante la predetta “correzione” alla luce di quanto evidenziato nella Sezione I della presente deliberazione, emerge come il risultato della gestione 2016 risulta essere stato in grado di assicurare la copertura finanziaria ad entrambe le quote di disavanzo accertate (ordinario e straordinario) al termine dell’esercizio 2015.

Quanto invece rilevato in merito alla corretta definizione delle componenti del risultato di amministrazione, pur in presenza di un risultato di amministrazione positivo al termine della gestione 2016, costituisce una grave irregolarità contabile, in quanto l’avanzo di amministrazione (quota disponibile) risulta di fatto alimentato da risorse vincolate al finanziamento generico di investimenti ovvero al finanziamento di specifici interventi, che risultano distolte dal loro ordinario impiego per essere destinata al finanziamento di spese di diversa natura.

Questo fenomeno comporta 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.

2. 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 l’ente ha, infatti, confermato di aver utilizzato la stessa metodologia per la movimentazione della cassa vincolata riscontrata per l’esercizio 2015, fornendo il dettaglio delle poste vincolate. Anche in tal caso la Sezione, dall’analisi delle risultanze del rendiconto 2016, 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).

Come evidenziato per il rendiconto 2015, l’ente, in sede di contraddittorio cartolare ha fornito una ulteriore ricostruzione delle movimentazioni di cassa ritenute vincolate nonché la ricostruzione delle riscossioni 2016 relative a sanzioni pecuniarie al codice della strada e dei correlati pagamenti sostenuti per le spese finanziate con tali risorse vincolate per legge.

Dalla dimostrazione contabile acquisita unitamente alle memorie di contraddittorio, si evince quindi che, seppur l’ente non abbia tenuto conto nella gestione vincolata della cassa delle movimentazioni in entrata e uscita relative a tali proventi a destinazione vincolata, al 31 dicembre 2016 non risultavano fondi di cassa vincolati per tali fattispecie.

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.

3. Terminata la disamina del risultato di amministrazione accertato al termine dell'esercizio 2016, per quanto il presente controllo sia basato sui dati contabili sinteticamente rappresentati dall'ente nel questionario e nella documentazione acquisita agli atti, e prescindendo da un'analisi dei fatti gestionali sottostanti e dalle modalità seguite dall'ente o dalle valutazioni effettuate con il rendiconto, preme affrontare alcuni aspetti legati alla genesi del disavanzo di amministrazione, considerato che, nel caso di specie, il risultato di amministrazione è stato ottenuto anche attraverso l'applicazione delle quote vincolate accertate nel risultato di amministrazione dell'esercizio precedente.

Nel bilancio di previsione dell'esercizio 2016, infatti, sono state applicate quote destinate del risultato 2015 per complessivi 411.254.63 euro per il finanziamento di spese di investimento.

Analogamente erano stati costruiti gli equilibri di bilancio nell'esercizio 2015 con l'applicazione complessiva di 679.946,44 euro di quote destinate ad investimenti per il finanziamento di spese in conto capitale.

Al contempo la programmazione dell'ente ha previsto la copertura nei tre esercizi del bilancio delle quote annuali del disavanzo derivante dal riaccertamento straordinario, nel caso di specie pari al trentesimo del disavanzo accertato al 1 gennaio 2015, oltre alle pertinenti rate del disavanzo ordinario definito al termine dell'esercizio 2015.

Con tale impostazione del bilancio, dunque, l'ente ha previsto l'impiego immediato di una parte delle quote destinate del risultato di amministrazione ma ha rinviato al successivo triennio il finanziamento del disavanzo ordinario presente al termine dell'esercizio 2015 e sul trentennio il riassorbimento del disavanzo emerso dal riaccertamento, ancora presente al 31 dicembre 2015, utilizzando in tal modo quote del risultato che, in attesa della completa copertura del disavanzo, non possono ritenersi concretamente ricostituite e pertanto non pienamente disponibili nel risultato di amministrazione.

Il problema che si pone è, dunque, legato all'ammissibilità dell'impiego di quote del risultato di amministrazione con vincolo di destinazione agli investimenti quando, appunto, l'ente si trovi in condizioni di disavanzo di amministrazione.

Sul tema occorre evidenziare che è finalmente intervenuto il legislatore che ha sancito la legittimità dell'applicazione delle quote vincolate del risultato di amministrazione nei termini disposti dai commi 897-900 dell'art. 1 della legge di bilancio per il 2019 (l. n. 145 del 30 dicembre 2018), di seguito riportati.

“897. 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 comunque 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. [...]

898. 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”.

Il legislatore ha, quindi, esattamente indicato il metodo di calcolo per giungere alla determinazione dell'importo che è possibile applicare al bilancio.

A seguito della novella normativa, l'ente dovrà, quindi, nelle proprie future determinazioni a riguardo, attenersi scrupolosamente a quanto ora previsto in via legislativa.

CONCLUSIONI

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

In particolare, per l'esercizio 2015, seppur la gestione complessiva abbia chiuso, da un punto di vista contabile, con un risultato di amministrazione positivo, è stato rilevato un disavanzo di amministrazione effettivo, in parte scaturito dal riaccertamento straordinario dei residui al 1 gennaio 2015 e in parte generato dalla gestione ordinaria dell'esercizio. L'ente, già in sede di misure correttive sul risultato armonizzato al 1 gennaio 2015, ha previsto il ripiano del disavanzo straordinario e ordinario.

Per quanto riguarda l'esercizio 2016, il risultato di amministrazione conseguito non è risultato correttamente determinato nelle sue componenti interne (parte accantonata, vincolata e destinata ad investimenti), comportando, altresì, l'emergere di un minor accantonamento della parte destinata ad investimenti e una riduzione della parte disponibile positiva. L'avanzo effettivo conseguito al termine della gestione 2016, così come rideterminato dalla Sezione, è risultato comunque in grado di offrire la necessaria copertura finanziaria alle rate di ripiano del disavanzo straordinario e ordinario programmate dall'ente.

Infine, sia sull'esercizio 2015 che sull'esercizio 2016 è stata rilevata la non corretta gestione della cassa vincolata e libera.

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 le 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 2016 e, in particolare, della sua partizione interna e corretta quantificazione del disavanzo effettivo conseguito (in parte scaturito dal riaccertamento straordinario e in parte dalla gestione ordinaria 2015), l'ente dovrà provvedere alla corretta rappresentazione dei dati di rendiconto attraverso l'adozione di apposita delibera consiliare.

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.

In relazione ai rilievi formulati sulla corretta gestione della cassa vincolata dell'esercizio 2015 e 2016, fermo restando i controlli sui bilanci successivi da parte della Sezione e gli eventuali rilievi conseguenti, l'ente dovrà assumere provvedimenti adeguati a garantire la corretta rilevazione di tutte le poste vincolate nell'ambito della gestione di cassa.

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 aprile 2019.

Il relatore
f.to Francesco Belsanti

Il presidente
f.to Cristina Zuccheretti

Depositata in segreteria il 3 aprile 2019

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