



Corte dei Conti

SEZIONE REGIONALE DI CONTROLLO PER LA TOSCANA

composta dai magistrati:

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

nell'adunanza del 6 maggio 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. 118/2011 come modificato e integrato dal d.lgs. 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 **BIBBIENA (AR)** 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 esposte nella bozza di deliberazione inviata con nota del 17 aprile 2019 n. 3192;

UDITO il relatore, primo ref. Paolo Bertozzi;

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. 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 BIBBIENA, 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

La gestione complessiva si è chiusa, dal punto di vista contabile, con un avanzo di amministrazione pari a 817.157,46 euro. Tuttavia, tale avanzo non è sufficiente a

ricostituire i fondi accantonati, vincolati e destinati ad investimenti complessivamente quantificati in 1.706.581,95 euro, per cui il risultato di amministrazione effettivamente accertato al 31 dicembre 2015 è negativo per 889.424,49 euro.

Il rendiconto di gestione, ha evidenziato quote accantonate per complessivi 1.267.688,19 euro (a fondo crediti di dubbia esigibilità per 1.242.693,00 euro, ad accantonamento per indennità di fine mandato per 4.076,43 euro e ad altri accantonamenti per rischi e spese future per 20.918,76 euro) e quote vincolate per 438.893,76 euro (di cui euro 249.359,27 quali vincoli derivanti da legge e da principi contabili, euro 98.534,49 per vincoli da trasferimenti ed euro 91.000,00 quali vincoli formalmente attribuiti dall'ente), accertando un risultato di amministrazione effettivo negativo nei termini sopra indicati.

L'accertamento 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 dalla 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, inoltre, può derivare dall'obbligo di mantenimento dei vincoli esistenti sulle entrate affluite al bilancio e non impegnate per le finalità 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.

La Sezione, per quanto 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.

CASSA

Dall'esame istruttorio condotto sul rendiconto 2015, in relazione alla quantificazione della cassa e alle sue componenti (libera e vincolata) è emerso che l'ente non ha

proceduto ad effettuare in bilancio la 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 successivo utilizzo.

L'ente ha attestato che il saldo della cassa vincolata all'inizio e al termine dell'esercizio risulta essere pari a zero "in quanto ha sempre anticipato con fondi di cassa liberi le spese finanziate dai contributi assegnati da altri enti pubblici e conseguentemente le entrate vincolate, incassate successivamente rispetto al loro utilizzo, sono andate a ricostituire la cassa libera precedentemente utilizzata"; tuttavia, dalle risultanze del rendiconto 2015, emergono flussi di cassa riferiti ad altre tipologie di 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'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, oltre a flussi di cassa riferiti ad entrate derivanti da contributi erogati da enti pubblici che, come secondo quanto dichiarato dall’ente e, in osservanza dei principi contabili, non hanno generato movimentazioni della cassa vincolata, dall’esame del rendiconto 2015 figurano movimentazioni di cassa di entrate riferite al titolo IV (permessi di costruire, destinati, nei limiti della misura consentita dalla legge, anche alla gestione corrente) e nella parte corrente dell’entrata, riscossioni relative a sanzioni pecuniarie al codice della strada (che per legge risultano vincolate almeno nella misura del 50%).

Sulla prima tipologia di entrata occorre rilevare che, avendo riguardo al soggetto che dispone la natura vincolata, queste possano agevolmente essere ritenute entrate vincolate da legge o principi contabili e in quanto tali rientrare nella lettera “d” dell’art. 180 del TUEL. Quanto invece alla destinazione della stessa (“generica tipologia di spesa” ovvero “specifici interventi di spesa”), il requisito in esame risulta di difficile identificazione nella normativa in vigore nell’esercizio 2015, 2016 e 2017 mentre torna ad essere evidente con il regime introdotto dall’art. 1, commi 460 e 461, della legge 232/2016, che impone l’utilizzo di detti proventi, a decorrere dall’esercizio 2018, in via esclusiva alla realizzazione e alla manutenzione ordinaria e straordinaria delle opere di urbanizzazione primaria e secondaria, al risanamento di complessi edilizi compresi nei centri storici e nelle periferie degradate, ad interventi di riuso e di rigenerazione, a interventi di demolizione di costruzioni abusive, all’acquisizione e alla realizzazione di aree verdi destinate a uso pubblico, a interventi di tutela e riqualificazione dell’ambiente e del paesaggio, anche ai fini della prevenzione e della mitigazione del rischio idrogeologico e sismico e della tutela e riqualificazione del patrimonio rurale pubblico, nonché a interventi volti a favorire l’insediamento di attività di agricoltura nell’ambito urbano.

Senza ripercorrere nel dettaglio l’evoluzione normativa che ha interessato le entrate in esame, che la legge 10/1977 qualificava come entrate vincolate in termini di cassa proprio perché destinate alla realizzazione di opere di urbanizzazione primaria e secondaria e altri interventi elencati dalla legge stessa tra i quali anche la manutenzione ordinaria del patrimonio comunale, occorre evidenziare che il quadro normativo in vigore nell’esercizio 2015, sebbene le destini, per natura, alla spesa in conto capitale, ne consente, in deroga, l’utilizzo nel bilancio corrente nella misura del 50 per cento per il finanziamento di spese correnti e per un ulteriore 25 per cento per il finanziamento delle spese di manutenzione ordinaria del verde, delle strade e del patrimonio comunale. Nel 2016 e 2017 tale deroga (che il comma 737 della l. 208/2015 ha elevato al 100 per cento) risulta ammissibile solo se la percentuale di entrate destinate al corrente viene impiegata per il finanziamento delle manutenzioni ordinarie del verde, delle strade e del patrimonio comunale o per le spese di progettazione delle opere pubbliche.

Per gli esercizi in esame, dunque, a fronte di una “naturale” e quindi generica destinazione agli investimenti, le entrate utilizzate nel bilancio corrente assumono una maggiore tipizzazione nella destinazione, poiché come detto possono essere impiegate in tale sezione del bilancio per il solo finanziamento delle manutenzioni ordinarie.

In tale destinazione a specifici interventi del bilancio corrente potrebbe essere dunque rinvenuto anche l’obbligo di vincolare dette entrate nella cassa dell’ente.

Per la seconda tipologia di entrata invece il quadro risulta di più agevole trattazione. I proventi da sanzioni per violazioni al codice della strada infatti rispondono ad entrambi i requisiti essendo entrate che la l. 285/92 destina 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 alla luce eventuali situazioni di precarietà del bilancio quali quelle che conseguono 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

RISULTATO DI AMMINISTRAZIONE

La gestione complessiva si è chiusa, dal punto di vista contabile, con un saldo di amministrazione positivo pari a 2.661.931,78 euro. 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 nel risultato di amministrazione al 31 dicembre 2016.

In riferimento al disavanzo effettivo accertato dall'ente al termine dell'esercizio 2015 pari a 889.424,49 euro la Sezione rileva che risulta completamente riassorbito al termine della gestione 2016. Dalle informazioni contabili fornite dall'ente, il reperimento di risorse tali da consentire il completo finanziamento del disavanzo accertato con il rendiconto 2015 risulta ascrivibile alle risultanze positive di entrambe le gestioni (competenza e residui).

Va premesso che il rendiconto di gestione 2016, ha evidenziato quote accantonate per 1.829.714,19 euro (a fondo crediti di dubbia esigibilità per 1.782.693,00 euro, ad accantonamento per indennità di fine mandato sindaco per 6.632,43 euro, ad

accantonamento per rinnovi contrattuali per 9.470,00 euro e ad altri accantonamenti per rischi e spese future per 30.918,76 euro), quote vincolate per 610.211,40 euro (di cui euro 271.780,26 quali vincoli derivanti da legge e da principi contabili, euro 280.431,14 per vincoli da trasferimenti ed euro 58.000,00 quali vincoli formalmente attribuiti dall'ente) e quote destinate ad investimenti per 71.932,71 euro, accertando un risultato di amministrazione effettivo positivo pari a 150.073,48 euro.

Con specifica istruttoria sul rendiconto 2016, la Sezione ha analizzato il risultato di amministrazione accertato al termine dell'esercizio e ha rilevato che le risorse della gestione destinate a specifici interventi o al finanziamento di spese di investimento, non utilizzate nell'esercizio per la realizzazione degli interventi cui erano vincolate o destinate e l'avanzo generato dalla cancellazione di residui passivi operata in sede di riaccertamento ordinario, non sono stati adeguatamente ricollocati tra le componenti vincolate e destinate dell'avanzo di amministrazione.

Nello specifico è stato rilevato che, la parte vincolata del risultato di amministrazione al 31 dicembre 2016, quantificata dall'ente in 610.211,40 euro, non risulta sufficientemente capiente alla ricollocazione di tutte le poste con destinazione di spesa vincolata, ammontanti a complessivi 615.839,40 euro, determinando la necessità di ulteriori vincoli per un importo complessivo pari a 5.628,00 euro.

In particolare, l'ente non ha provveduto a ricostituire nella parte vincolata derivante da mutui la quota di 5.446,00 euro e nella parte vincolata derivante da leggi e principi contabili la quota di 182,00 euro, entrambe riferite ad avanzo generato dalla cancellazione di residui passivi operata in sede di riaccertamento ordinario.

La Sezione ha rilevato altresì che, la parte destinata agli investimenti del risultato di amministrazione al 31 dicembre 2016, quantificata dall'ente in 71.932,71 euro, non risulta sufficientemente capiente alla ricollocazione di tutte le poste con destinazione di spesa vincolata agli investimenti, ammontanti a complessivi 74.326,56 euro (di cui 61.326,56 euro derivanti da avanzo realizzato nella gestione in conto capitale della competenza 2016 e 13.000,00 euro derivanti da avanzo generato dalla cancellazione di residui passivi operata in sede di riaccertamento ordinario, evidenziando la necessità di ulteriori vincoli per 2.393,85 euro.

Per quanto complessivamente emerso nel corso dell'istruttoria riguardo alla corretta definizione delle componenti del risultato di amministrazione, a fronte di un saldo finanziario complessivo pari a 2.661.931,78 euro, la parte vincolata del risultato di amministrazione al termine dell'esercizio 2016 si ridefinisce in complessivi 615.839,40 euro (di cui 271.962,26 euro per vincoli derivanti da legge o principi contabili, 280.431,14 euro per vincoli da trasferimenti, 5.446,00 euro per vincoli da mutui e 58.000,00 euro per vincoli formalmente attribuiti dall'ente) e la parte destinata ad investimenti, si ridetermina in 74.326,56 euro, con una conseguente quantificazione della quota disponibile pari a 142.051,63 euro.

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 2016, costituisce una grave irregolarità contabile, in quanto la quota disponibile del risultato di amministrazione risulta di fatto alimentata da risorse, destinate al finanziamento generico di investimenti ovvero al finanziamento di specifici interventi, che risultano distolte dal loro ordinario impiego per essere destinate al finanziamento di spese di diversa natura.

Questo fenomeno comporta una non corretta rappresentazione del risultato di amministrazione, che deve essere corretto ovvero compensato con apposita delibera degli organi competenti, anche al fine di 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.

CASSA

Come già evidenziato nella Sezione I, sempre in relazione alla quantificazione della cassa e alle sue componenti (libera e vincolata) è emerso che l'ente non ha proceduto ad effettuare in bilancio la corretta e integrale contabilizzazione delle movimentazioni dei flussi relativi alle entrate a specifica destinazione.

Anche per l'esercizio 2016 l'ente ha attestato che il saldo della cassa vincolata all'inizio e al termine dell'esercizio risulta essere pari a zero "in quanto ha sempre anticipato con fondi di cassa liberi le spese finanziate dai contributi assegnati da altri enti pubblici e conseguentemente le entrate vincolate, incassate successivamente rispetto al loro utilizzo, sono andate a ricostituire la cassa libera precedentemente utilizzata"; 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 vincolate. 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.

Terminata la disamina del risultato di amministrazione accertato al termine degli esercizi 2015 e 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 evidenziare, oltre alle problematiche appena rappresentate, alcune criticità più generali connesse alla rappresentazione e quantificazione del fondo pluriennale vincolato negli atti del rendiconto, allo scopo di favorire una riflessione da parte dell'ente sull'evoluzione del fondo e, conseguentemente, sulla determinazione del risultato di amministrazione.

Nel corso dell'istruttoria del controllo monitoraggio 2015, è emerso che l'ente ha correttamente iscritto nella parte entrata del bilancio di previsione 2015 il fondo pluriennale vincolato quantificato in sede di riaccertamento straordinario; tuttavia, la quantificazione cui è giunto al termine dell'esercizio stesso, ha condotto ad una determinazione del fondo in misura superiore a quella necessaria per il finanziamento delle spese alle quali è destinato e pertanto, di fatto, ha reso indisponibili risorse che, invece, sarebbero dovute confluire nel risultato di amministrazione.

Va innanzitutto premesso che l'ente, in occasione del riaccertamento straordinario dei residui effettuato al 1 gennaio 2015, era giunto alla determinazione di un Fpv, sia di parte corrente che capitale, per un importo complessivo pari a 136.497,09 euro; nel corso della gestione 2015, il fondo così determinato, secondo quanto approvato dall'ente, avrebbe dovuto essere integralmente utilizzato per la copertura degli impegni imputati a tale annualità. Nella parte capitale, per effetto delle maggiori reimputazioni dei residui passivi rispetto agli attivi sommati all'ammontare del Fpv, si sarebbe dovuto avere anche un disavanzo tecnico per un importo di 889.557,61 euro.

Tale disavanzo tecnico, per effetto dello sfasamento temporale fra poste attive e passive oggetto di reimputazione, avrebbe trovato la sua naturale contropartita nell'avanzo tecnico di pari importo, da realizzarsi nell'esercizio 2016, assicurandone pertanto la piena copertura. Nel corso della gestione 2015, tuttavia, per effetto di nuove e consistenti variazioni di esigibilità riferite alle poste passive e attive, rispetto a quanto originariamente previsto in sede di riaccertamento straordinario, l'ente ha invece realizzato un avanzo tecnico.

Nonostante la gestione 2015 abbia dato risultati completamente diversi rispetto a quanto approvato nel prospetto 5/1 in sede di riaccertamento straordinario, la valorizzazione e la successiva gestione contabile del Fpv è rimasta "ancorata" alla situazione iniziale, senza considerare le notevoli variazioni apportate dalla gestione stessa.

Ciò ha condotto ad una valorizzazione di tale fondo al termine dell'esercizio 2015, in misura superiore rispetto alle effettive necessità di copertura degli impegni imputati all'esercizio successivo.

Analizzando la gestione 2016 e considerando la ricostruzione fornita dall'ente circa le reimputazioni effettive avvenute nell'anno, è emerso che nel 2016 il Fpv è stato utilizzato anche per il finanziamento degli impegni che originariamente dovevano essere coperti da entrate reimputate, riassorbendo, in tal modo, la sovrastima originata nel 2015.

Per quando complessivamente rappresentato sia per l'annualità 2015 che per il 2016 e tenuto conto della situazione prospettata dell'ente, seppur si possa dedurre che la quantificazione del Fpv al termine dell'esercizio 2016 sia comunque coerente, la valorizzazione del FPV al termine dell'esercizio 2015 non pare rispondente alle disposizioni dei principi contabili, in quanto la procedura seguita per la sua definizione, ha condotto ad una determinazione del fondo in misura superiore a quella necessaria per il finanziamento delle spese alle quali è destinato e pertanto, di fatto, rende indisponibili risorse che, invece, sarebbero dovute confluire nel risultato di amministrazione.

Nonostante la gestione non sia stata pienamente rispondente al dettame normativo, dalla ricostruzione effettuata circa l'evoluzione del fondo nel corso del 2016, si può dedurre che, l'ammontare del fondo pluriennale vincolato quantificato al termine dell'esercizio 2016 risulti comunque coerente e sufficiente a garantire la copertura di tutti gli impegni imputati agli esercizi successivi finanziati dal fondo stesso.

Tale metodologia operativa, di per sé non dannosa ai fini degli equilibri di bilancio, potrebbe aver anche comportato il reperimento di risorse maggiori rispetto a ciò che necessita per il finanziamento delle spese programmate.

Tutti elementi che possono aver inciso sulla corretta quantificazione del risultato di amministrazione.

Per quanto complessivamente rappresentato e tenendo conto della documentazione trasmessa dall'ente in ordine alla quantificazione del fondo pluriennale vincolato, considerando anche le caratteristiche dell'azione di controllo e la possibilità di valutare in modo compiuto i fenomeni gestionali sottostanti alle rappresentazioni contabili, la Sezione invita l'ente ad un'attenta applicazione delle corrette procedure contabili e al costante monitoraggio delle stesse, onde garantire, anche negli esercizi successivi, la congrua e corretta valorizzazione e rappresentazione del fondo stesso, come richiesto dai principi contabili.

CONCLUSIONI

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

Per l'esercizio 2015, è stata rilevata la presenza di un disavanzo di amministrazione di amministrazione pari a 889.424,49 euro, nonché criticità nella quantificazione della cassa vincolata.

Per l'esercizio 2016, è stata rilevata la non corretta definizione delle componenti vincolate e destinate del risultato di amministrazione; in particolare è stata rilevata una non corretta quantificazione della quota vincolata derivante da mutui e da leggi e principi contabili, nonché della parte destinata ad investimenti e conseguentemente, anche la parte disponibile risulta non correttamente quantificata.

Al contempo hanno trovato conferma le criticità già rilevate sulla cassa 2015 in ordine alla corretta quantificazione della componente vincolata.

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 successiva 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 gli effetti delle irregolarità permangano anche al termine dell'esercizio 2016.

Per quanto esposto, la Sezione ritiene necessaria l'adozione dei provvedimenti correttivi di seguito indicati.

Risultato di amministrazione

In riferimento al disavanzo effettivo accertato dall'ente al termine dell'esercizio 2015 pari a 889.424,49 euro, essendo quest'ultimo completamente riassorbito dalla gestione 2016, la Sezione non ritiene necessaria l'adozione di specifici interventi correttivi.

In relazione ai rilievi formulati sulla determinazione del risultato di amministrazione dell'esercizio 2016, l'ente dovrà provvedere alla corretta rappresentazione dei dati di rendiconto dell'esercizio attraverso l'adozione di apposita delibera consiliare.

In riferimento poi alle osservazioni formulate riguardo alla rappresentazione e quantificazione del fondo pluriennale vincolato in entrambi gli esercizi oggetto di analisi, la Sezione invita l'ente ad un'attenta applicazione delle corrette procedure contabili e al costante monitoraggio delle stesse, onde garantire, anche negli esercizi successivi, la congrua e corretta valorizzazione e rappresentazione del fondo stesso, come richiesto dai principi contabili.

Cassa

In relazione ai rilievi formulati sulla determinazione della cassa vincolata degli esercizi 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 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 6 maggio 2019.

Il relatore
f.to Paolo Bertozzi

Il presidente
f.to Cristina Zuccheretti

Depositata in segreteria il 6 maggio 2019

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