



## CORTE DEI CONTI

SEZIONE REGIONALE DI CONTROLLO PER LA TOSCANA

composta dai magistrati:

Maria Annunziata RUCIRETA	presidente
Nicola BONTEMPO	consigliere
Francesco BELSANTI	consigliere
Paolo BERTOZZI	consigliere
Patrizia IMPRESA	consigliere
Fabio ALPINI	primo referendario, relatore
Rosaria DI BLASI	referendario
Anna PETA	referendario

nell'adunanza del 23 marzo 2023;

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 disposizioni procedurali relative al processo di armonizzazione dei sistemi contabili di cui al d.lgs. n. 118/2011, come modificato e integrato dal d.lgs. n. 126/2014;

VISTA la propria deliberazione n. 4 del 29 marzo 2021, con la quale è stato approvato il programma di attività della Sezione regionale di controllo per il 2021, prevedendo, oltre all'esame congiunto dei rendiconti 2017 e 2018, anche l'estensione del controllo ai rendiconti dell'esercizio 2019;

VISTE le "linee-guida" per la redazione delle relazioni inerenti ai rendiconti 2017, 2018 e 2019, approvate dalla Sezione delle autonomie con deliberazioni n. 16 del 24 luglio 2018, n. 12 dell'11 giugno 2019 e n. 9 del 28 maggio 2020;

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 2017, 2018 e 2019;

VISTE le note n. 4120 del 21 maggio 2019, n. 9189 del 30 ottobre 2019 e n. 8638 dell'11 dicembre 2020 con cui la Sezione ha dato avvio all'inserimento nel sistema Con.Te. dei questionari relativi ai rendiconti delle gestioni finanziarie 2017, 2018 e 2019;

VISTE le relazioni pervenute alla Sezione dall'organo di revisione del **Comune di Marradi (FI)** in ordine ai rendiconti 2017, 2018 e 2019;

ESAMINATI la documentazione pervenuta, le osservazioni formulate e gli elementi emersi nell'istruttoria condotta con il supporto del settore competente, nonché quanto comunicato dall'ente con le note n. 1421 del 3 marzo 2023 e n. 2922 del 17 marzo 2023, inviate ai fini del contraddittorio;

UDITO il relatore, Primo ref. Fabio Alpini;

## CONSIDERATO

- 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, prevede, al comma 1, l'esame da parte delle Sezioni regionali di controllo dei rendiconti degli enti locali, da effettuare ai sensi dell'art. 1, commi 166 e seguenti, della l. n. 266/2005, per la verifica del rispetto degli obiettivi annuali posti dal patto di stabilità interno, dell'osservanza del vincolo previsto in materia di indebitamento dall'art. 119, sesto comma, della Costituzione, della

sostenibilità dell'indebitamento, dell'assenza di irregolarità suscettibili di pregiudicare, anche in prospettiva, gli equilibri economico-finanziari degli enti;

- che l'art. 148-bis del Tuel, al comma 3, prevede l'adozione di "specifiche pronunce di accertamento" nel caso in cui, nell'ambito della verifica di cui ai commi 1 e 2, emergano squilibri economico-finanziari, la mancata copertura di spese, la violazione di norme finalizzate a garantire la regolarità della gestione finanziaria, o il mancato rispetto degli obiettivi posti con il patto di stabilità interno;

- che il citato comma 3 dell'art. 148-bis Tuel 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 dell'esercizio 2017, 2018 e 2019, con le integrazioni connesse al mutato quadro normativo, in particolare per quanto riguarda la riforma dei principi contabili introdotta dal d.lgs. n. 118/2011;

- che la Sezione, tenuto conto del quadro normativo sopra richiamato, ritiene meritevoli di segnalazione non solo questioni strettamente finanziarie e contabili che compromettano attualmente l'equilibrio di bilancio, ma anche fenomeni 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 sia 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 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 le irregolarità individuate dalla Sezione non necessariamente esauriscono gli aspetti critici 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, nonché sulla base di valutazioni di stock e di trend;

- 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 sia da un'analisi dei fatti gestionali sottostanti, sia dalla ricostruzione puntuale e analitica delle effettive operazioni poste in essere durante la gestione. Aspetti, questi, che potrebbero comunque essere oggetto di eventuali successive verifiche;

- che, in funzione del modello di controllo adottato, la Sezione ritiene necessaria la segnalazione delle irregolarità con riferimento all'esercizio in cui esse vengono rilevate. Tuttavia, considera necessaria l'attivazione di interventi correttivi solo per le irregolarità ancora presenti al termine dell'esercizio 2019;

- che le pronunce emesse dalla Sezione in sede di controllo-monitoraggio sugli enti locali sono indirizzate all'organo elettivo e all'organo di vertice dell'ente, chiamati ad adottare le misure consequenziali per il ripristino della regolarità amministrativo-contabile;

## **DELIBERA**

I rendiconti 2017, 2018 e 2019 del Comune di Marradi, 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, che danno luogo a specifica pronuncia di accertamento.

### **SEZIONE I - Rendiconto 2017**

#### **RISULTATO DI AMMINISTRAZIONE**

La gestione complessiva del 2017 ha chiuso, dal punto di vista contabile, con un avanzo di amministrazione pari a 375.952,08 euro, a fronte del quale l'ente ha provveduto alla definizione delle quote accantonate (a fondo crediti di dubbia esigibilità per 387.956,00

euro e a fondo rischi e spese future per 21.061,05 euro) e alla quantificazione della parte vincolata (per 39.240,52 euro) e destinata ad investimenti (per 8.391,03 euro), accertando un disavanzo di amministrazione effettivo pari a 80.696,52 euro.

In sede istruttoria, tuttavia, veniva inizialmente rilevato che le risorse vincolate accertate con il rendiconto dell'esercizio 2016, non utilizzate nel corso della gestione 2017, non erano state correttamente riportate nella parte vincolata al termine dell'esercizio 2017.

In particolare, era emerso che le risorse che avevano costituito il vincolo per legge e principi contabili approvato in sede di rendiconto 2016 (pari a 125.385,49 euro) erano state applicate al bilancio 2017 per 60.000,00 euro e che, al termine dell'esercizio 2017, era stato accertato dall'ente un vincolo pari a 6.788,04 euro.

Non essendo state espresse le ragioni per cui l'ente aveva ritenuto di disporre tale vincolo in sede di rendiconto 2017 (per 6.788,04 euro) si è ritenuto che il vincolo stesso dovesse essere incrementato della quota derivante dall'esercizio 2016 non applicata alla gestione, pari a 65.385,49 euro.

A riguardo, in sede di contraddittorio cartolare, l'ente ha invece attestato di aver disposto, in via prudenziale, sul risultato 2016, nell'ambito della quota vincolata per legge e principi contabili, un vincolo specifico in conseguenza dell'accertamento di un disavanzo 2015 pari a 65.385,49 euro. L'ente ha specificato che tale vincolo non deriva da "entrate vincolate incassate e/o da eliminazione di residui passivi del titolo II finanziati da entrate vincolate".

Con riferimento a quanto rappresentato, si rileva che l'apposizione di un vincolo sul risultato dell'esercizio successivo a quello in cui viene accertata una situazione di disavanzo non trova alcun fondamento nei principi e nella prassi contabile.

Tuttavia, occorre prendere atto di quanto effettuato dall'ente nel 2016, con riferimento all'apposizione di un vincolo specifico finanziato da risorse non vincolate e/o destinate. Allo stesso modo, è da ritenere ammissibile anche l'operazione di riduzione del suddetto vincolo effettuata dall'ente in sede di approvazione del rendiconto 2017.

A tale considerazione, inoltre, va aggiunto che nel 2016 il vincolo di legge definito tenendo conto della quota derivante dall'esercizio precedente non applicata al bilancio 2017, unitamente alle componenti derivanti dalla gestione di competenza e dalla gestione residui, conducevano alla quantificazione di una quota vincolata più bassa rispetto a quella effettivamente vincolata dall'ente nel risultato di amministrazione, e dunque tale da poter comprendere anche un ulteriore accantonamento disposto dall'ente in via prudenziale riducendo la disponibilità delle risorse libere.

Infatti, volendo cercare di definire le risorse effettivamente utilizzate dall'ente nel 2016 per disporre tale vincolo, sembra che le stesse siano riferibili alla gestione di competenza corrente che l'ente aveva inteso "accantonare" ma che poi, all'atto della definizione degli accantonamenti a consuntivo, non si erano rese necessarie. Conseguentemente è possibile "suffragare" l'attestazione fatta dall'ente con riferimento al fatto che il vincolo è stato disposto con risorse non vincolate.

Ne consegue che l'obiezione mossa dall'ente può essere accolta, fermo restando che la "prassi contabile" posta in essere dall'ente nel 2016 non trova fondamento nell'attuale quadro contabile e normativo.

Per le ragioni appena espresse, la quota vincolata per legge e principi contabili deve essere confermata nei termini definiti dall'ente in sede di approvazione del rendiconto 2017 (pari a 6.788,04 euro).

Conseguentemente, anche la quota vincolata complessiva viene confermata nella sua quantificazione originaria, ossia pari a 39.240,52 euro.

Nel corso dell'attività istruttoria è emersa una non corretta determinazione anche per quanto riguarda la determinazione della quota destinata a investimenti.

In particolare, era emerso che, con riferimento alla gestione di competenza, l'ente non aveva fornito il dettaglio delle risorse straordinarie che, non essendo state impiegate nell'esercizio, avevano determinato la realizzazione di un avanzo derivante della parte investimenti pari a 4.027,08 euro.

Analogamente, con riferimento alla gestione dei residui, l'ente non aveva indicato la fonte di finanziamento di una parte dei residui attivi cancellati nell'ambito del titolo II di spesa. L'ente, infatti, aveva attestato che l'eliminazione di una quota parte dei residui passivi del titolo II, pari a 44.759,84 euro, era finanziata da risorse non vincolate e non destinate senza, tuttavia, fornire elementi specifici relativi alle risorse che in passato erano state destinate al finanziamento di tali impegni mantenuti a residuo e oggetto di stralcio in sede di rendiconto 2017.

In assenza di tali elementi, necessari per valutare la natura dell'avanzo prodotto con la cancellazione dei residui, si era ritenuto che tale componente positiva del risultato della gestione di residui, pari a 44.759,84 euro, dovesse essere considerata nell'ambito della quota destinata a investimenti.

In sede di contraddittorio, l'ente ha attestato che l'avanzo della parte di competenza riferito alla parte investimenti e i residui passivi del titolo II oggetto di cancellazione sono finanziati da risorse libere, senza però fornire elementi specifici relativi alle risorse che non avrebbero trovato impiego nell'ambito della competenza e dei residui.

Pertanto, la Sezione ritiene di dover confermare la rideterminazione prospettata con riferimento alla quota destinata a investimenti.

Tutto ciò considerato, la quota destinata deve essere rideterminata in complessivi 57.177,55 euro, con un incremento rispetto a quanto originariamente determinato dall'ente di 48.786,52 euro.

Per quanto emerso nel corso dell'istruttoria, il risultato di amministrazione al termine dell'esercizio 2017 si ridefinisce con un saldo negativo della parte disponibile pari a 129.483,04 euro.

Il controllo monitoraggio a suo tempo effettuato sul risultato di amministrazione dell'esercizio 2016 aveva condotto alla definizione di un risultato formale di amministrazione al 31 dicembre 2016 pari a 260.998,76, euro e di una quota disponibile negativa pari a 85.419,69 euro.

Per pari importo era stato quantificato il "maggiore disavanzo derivante dal riaccertamento" al termine dell'esercizio, per il cui finanziamento è in vigore il piano di rientro di cui al d.m. 2 aprile 2015, originariamente articolato in 30 annualità, con una rata costante di 3.358,19 euro.

Tenuto conto di quanto disposto dall'art. 4 del decreto ministeriale 2 aprile 2015, nonché dell'articolazione del disavanzo di amministrazione al 31 dicembre 2016 e del piano di rientro adottato dall'ente ai sensi del citato decreto ministeriale, il disavanzo realizzato al termine dell'esercizio 2017 si deve ritenere suddiviso in disavanzo della

gestione per 47.421,54 euro, e in disavanzo da riaccertamento straordinario per 82.061,50 euro.

Quanto sopra rilevato in merito alla non corretta definizione delle componenti del risultato di amministrazione costituisce una irregolarità contabile, in quanto la quota disponibile, nel caso di specie negativa, risulta di fatto alimentata da risorse, vincolate per legge al finanziamento generico di investimenti ovvero al finanziamento di specifici interventi, che sono state distolte dal loro ordinario impiego per essere destinate al finanziamento di spese di diversa natura.

La presenza, poi, di un risultato negativo di amministrazione, accertato nei termini sopra indicati, è da considerarsi grave, in quanto espressione di situazioni sottostanti contrarie ai principi di sana gestione e sostenibilità finanziaria.

La Sezione, constatata la distorta rappresentazione dei dati di consuntivo e degli equilibri interni di bilancio, ne richiede la correzione attraverso l'adozione di apposita delibera consiliare.

Tale atto dovrà condurre alla corretta determinazione del risultato di amministrazione dell'esercizio considerato, al fine di garantire il pieno rispetto del principio di veridicità e attendibilità dei documenti di rendiconto, e dovrà anche provvedere ai necessari aggiustamenti dei bilanci degli esercizi successivi per gli effetti che su questi si siano prodotti, anche in relazione al mancato finanziamento del disavanzo effettivo e all'eventuale copertura di spese dell'esercizio con quote dell'avanzo libero non correttamente determinato.

Inoltre, l'accertamento di una condizione di squilibrio gestionale comporta, ai sensi del citato comma dell'art. 148 bis Tuel, l'obbligo di adottare i provvedimenti idonei a rimuovere l'irregolarità rilevata, ripristinando gli equilibri di bilancio e la corretta gestione finanziaria. Nello specifico, considerato che l'esame della Sezione ha riguardato tre esercizi, l'ente dovrà provvedere al finanziamento del disavanzo di amministrazione per come esso risulta al termine dell'esercizio 2019.

\* \* \* \* \*

È stata inoltre rilevata la mancata conciliazione delle partite di giro e dei servizi in conto terzi. In particolare, è emerso che sono stati assunti accertamenti nell'ambito del titolo IX dell'entrata per 316.975,75 euro, e impegni nell'ambito del titolo VII di spesa per 322.760,33 euro. In ordine a tale disallineamento, pari a 5.784,58 euro, non sono stati rappresentati, nell'ambito dell'istruttoria, elementi esplicativi atti a comprenderne le motivazioni.

Anche in sede di contraddittorio, l'ente non ha fornito elementi esplicativi del disallineamento rilevato, limitandosi a riferire che *"da un primo controllo il disallineamento deriva dalla gestione delle reversali e dei mandati legati al meccanismo dello split payment il cui versamento viene espletato entro il giorno 16 del mese successivo alla registrazione delle reversali corrispondenti"*.

Tenuto conto di quanto complessivamente emerso, si evidenzia che il fenomeno rilevato costituisce una irregolarità contabile, poiché comporta la rendicontazione di un risultato di amministrazione non veritiero e attendibile e, negli esercizi successivi,

potrebbe dar luogo alla mancata copertura delle spese che venissero finanziate con l'avanzo libero così impropriamente determinato.

Nel caso di specie, peraltro, tale irregolarità si associa ad una condizione di squilibrio del bilancio, evidenziata dalla presenza di un saldo negativo della parte disponibile del risultato di amministrazione accertato al termine dell'esercizio.

La Sezione, constatata la distorta rappresentazione dei dati di consuntivo e degli equilibri interni di bilancio, ne richiede la correzione attraverso l'adozione di apposita delibera consiliare.

Tale atto dovrà condurre alla corretta determinazione del risultato di amministrazione dell'esercizio considerato, al fine di garantire il pieno rispetto del principio di veridicità e attendibilità dei documenti di rendiconto, nonché provvedere ai necessari aggiustamenti dei bilanci degli esercizi successivi per gli effetti che su questi si siano prodotti, nonché all'eventuale finanziamento delle spese che in tali esercizi fossero state coperte con le quote di avanzo non correttamente accertate al termine della gestione 2017.

Inoltre, occorre segnalare che, quanto appena rilevato in merito alla mancata conciliazione delle partite in conto terzi rende, di fatto, inattendibile la verifica delle risultanze dei saldi finanziari, e conseguentemente incide sulla valutazione circa il rispetto del saldo di finanza pubblica.

\* \* \* \* \*

Dall'esame istruttorio condotto sul rendiconto 2017, non è stato possibile determinare se l'ente abbia proceduto ad effettuare in bilancio la corretta e integrale contabilizzazione delle movimentazioni dei flussi di cassa relativi alle entrate a specifica destinazione, come previsto rispettivamente dall'art. 180 Tuel per le modalità di riscossione, e dall'art. 195 Tuel per il loro successivo utilizzo.

L'ente ha attestato, in sede istruttorio, soltanto che la natura delle entrate che hanno costituito la cassa vincolata al 31/12/2017 è quella di trasferimenti finalizzati a spese di investimento.

Tuttavia, pur in presenza di una cassa vincolata al termine dell'esercizio 2017 pari a 181.798,45 euro, non è stato possibile effettuare alcun riscontro in ordine alle poste e ai flussi gestionali considerati nel corso dell'esercizio, e che hanno condotto alla determinazione del saldo finale nei termini esposti nel questionario.

Dall'esame istruttorio, infatti, non è stato possibile apprezzare se l'ente ha opportunamente considerato le entrate da mutui, trasferimenti e quelle vincolate per legge, ai fini della movimentazione e rilevazione della cassa vincolata.

In sede di contraddittorio cartolare, l'ente si è limitato a precisare che l'ammontare della cassa vincolata "derivava dall'anticipo risultante da un trasferimento regionale finanziato dal Ministero".

Neppure in tale sede, quindi, l'ente ha fornito elementi utili per la comprensione di quali siano state le tipologie di risorse e delle corrispondenti spese che sono state considerate ai fini della determinazione dei flussi di cassa vincolata.

Pertanto, se effettivamente, come ha attestato, l'ente ha considerato nella gestione dei flussi di cassa vincolati solo il trasferimento sopra indicato, occorre rilevare che la cassa vincolata non è stata correttamente gestita nel corso dell'esercizio e, conseguentemente, determinata al 31.12.2017.

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 unità 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 aprire la strada ad 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, impedendo, al tempo stesso che eventuali situazioni di disavanzo finanziario, conseguenti al mantenimento in bilancio di poste attive non effettivamente esigibili, 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 unità 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 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 unità 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.

I principi introdotti dal d.lgs. n. 118/2011 hanno sostanzialmente confermato le 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”*.

Al riguardo, 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”*, ha previsto 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”*.

Allo stesso tempo, le 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 ha introdotto 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.

Nel caso in esame, come detto, risultano non vincolate nella cassa dell'ente le entrate derivanti da mutui e le entrate vincolate per legge con riferimento ai proventi da sanzioni pecuniarie al codice della strada.

In ordine alla possibilità di qualificare una risorsa come vincolata occorre valutare due requisiti; il primo, riferito al soggetto che ne dispone il vincolo; il secondo, relativo alla destinazione della risorsa intesa come "generica tipologia di spesa" ovvero a "specifici interventi di spesa".

Ciò detto, i proventi da sanzioni per violazioni al codice della strada 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, dal comma 4 dell'art. 208, o dal comma 12-ter dell'art. 142.

Stesso discorso vale con riferimento alle entrate derivanti da mutui, accertate nel 2017 per 52.388,48 euro

Per le ragioni complessivamente espresse, la Sezione non ritiene corretta la metodologia contabile di rilevazione delle poste vincolate in termini di cassa praticata nel 2017 (limitata alle sole entrate e alle spese riferite ai trasferimenti ricevuti in acconto), 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 2017 ai sensi dell'art. 195 Tuel. Le difficoltà di quantificazione sopra indicate non consentono neanche la valutazione del rispetto dell'art. 222 Tuel.

L'irregolarità sopra rilevata comporta, inoltre, una non corretta rappresentazione del fondo di cassa nel conto presentato dal tesoriere dell'ente e allegato al rendiconto della gestione 2017 di cui all'art. 226 Tuel.

Nel caso di specie, peraltro, tale irregolarità si associa ad una condizione di squilibrio del bilancio, evidenziata dalla presenza di un saldo negativo della parte disponibile del risultato di amministrazione accertato al termine dell'esercizio.

La Sezione, constatata la distorta rappresentazione dei dati di consuntivo, ne richiede la correzione attraverso l'adozione di apposita delibera consiliare.

Tale atto dovrà procedere ad una puntuale e affidabile rilevazione delle poste vincolate nell'ambito della gestione di cassa, al fine di garantire il pieno rispetto del principio di veridicità e attendibilità dei documenti di rendiconto.

## **SEZIONE II - Rendiconto 2018**

### **RISULTATO DI AMMINISTRAZIONE**

La gestione complessiva del 2018 ha chiuso, dal punto di vista contabile, con un avanzo di amministrazione pari a 357.980,34 euro, a fronte del quale l'ente ha provveduto alla definizione delle quote accantonate (a fondo crediti di dubbia esigibilità per 504.154,00 euro e a fondo rischi e spese future per 1.952,21 euro) e alla quantificazione della parte vincolata (per 31.559,60 euro) e destinata ad investimenti (per 1.131,29 euro), accertando un disavanzo di amministrazione effettivo pari a 180.816,76 euro.

L'istruttoria ha tuttavia evidenziato una diversa quantificazione del risultato dell'esercizio 2017, che ha condotto alla definizione di un risultato formale di amministrazione pari a 375.952,08 euro e di una quota disponibile negativa, ridefinita a seguito del contraddittorio, pari a 129.483,04 euro, con un peggioramento pari a 48.786,52 euro, del quale si deve tenere conto nella determinazione del risultato 2018.

**Con l'istruttoria specifica sull'esercizio 2018 veniva rilevata la non corretta determinazione del risultato di amministrazione formale, e una ulteriore non corretta determinazione delle componenti interne del risultato.**

Con riferimento alla definizione del risultato di amministrazione formale, è emerso che, in base ai dati di rendiconto trasmessi dall'ente, lo stesso deve essere definito in 357.874,48 euro, anziché 357.980,34 euro come accertato dall'ente in sede di rendiconto. La differenza, pari a 105,86 euro, è da ricondurre al disallineamento tra i residui attivi e passivi iniziali dell'esercizio 2018 e quelli risultanti dal rendiconto 2107 come residui finali.

Le discordanze rilevate afferiscono, per la parte entrata, al titolo I, nell'ambito del quale sono presenti residui attivi iniziali pari a 875.670,80 euro anziché 874.950,22 euro, come risultanti dal rendiconto della gestione 2017, con un differenziale di 720,58 euro.

Dal lato della spesa, sempre nell'ambito del titolo I, sono invece presenti residui nel rendiconto 2018 pari a 907.169,70 euro, che differiscono rispetto al dato finale del rendiconto 2017 (pari a 906.554,95 euro) per 614,75 euro.

I disallineamenti appena rilevati tra i dati dei rendiconti 2017 e 2018, in assenza di ulteriori chiarimenti in merito ad eventuali risoluzioni degli stessi nel corso della gestione 2018, conducono alla quantificazione di un risultato di amministrazione formale diverso da quello accertato dall'ente con il rendiconto di gestione.

In sede di contraddittorio, l'ente non ha prodotto alcuna osservazione su questo specifico argomento. Pertanto, si conferma quanto rilevato con la nota di osservazione, ferma restando la necessità che l'ente, prima di procedere al riallineamento dei residui attivi e passivi fra le annualità 2017 e 2018 e alla conseguente rideterminazione del risultato formale, comprenda la motivazione del disallineamento riferito alle poste attive e passive, e l'evoluzione che tali residui hanno avuto nel corso della gestione 2018.

**In ordine, poi, alla definizione della ripartizione del risultato di amministrazione, si era rilevata la non corretta determinazione della quota accantonata, vincolata e destinata.**

Con riferimento alla componente accantonata, in sede istruttoria era emerso che il vincolo disposto dall'ente in sede di rendiconto 2017, relativo a "fondo per rinnovi contrattuali" per 11.300,00 euro, pur non essendo stato applicato alla gestione 2018 non era stato confermato nella definizione del risultato di amministrazione al termine dell'esercizio.

Su tale aspetto, l'ente non aveva fornito chiarimenti in ordine alla eliminazione dell'accantonamento. Conseguentemente la quota accantonata avrebbe dovuto essere riapposta nel risultato di amministrazione 2018.

In sede di contraddittorio cartolare l'ente ha invece attestato di aver applicato tale quota dell'avanzo 2017 al bilancio 2018 per 8.391,03 per il finanziamento dei rinnovi

contrattuali, e che la differenza di 2.908,7 è stata eliminata in termini di accantonamento in quanto non più necessaria.

L'operazione così descritta, tuttavia, non risulta coerente con quanto rappresentato nei documenti di contabilità.

Infatti, nella delibera di assestamento generale di bilancio, allegata alla risposta in sede di contraddittorio, non risulta l'applicazione rappresentata dall'ente. Tale atto, in effetti, riporta una diversa motivazione riferita alla riduzione della quota accantonata. Infatti, vi si specifica che la quota accantonata nel risultato di amministrazione 2017, pari a 11.300 euro con riferimento ai rinnovi contrattuali, è stata svincolata perché la spesa di personale relativa a tali rinnovi è stata interamente finanziata dall'ente in conto competenza.

Conclusivamente, in considerazione di quanto rappresentato nell'atto consiliare, la Sezione ritiene plausibili le risultanze rappresentate dall'ente, fermo restando il pieno finanziamento della spesa per rinnovi contrattuali che l'ente riferisce alla competenza 2018.

Da ciò consegue che la quota accantonata può essere confermata nella quantificazione originariamente definita dall'ente in sede di approvazione del rendiconto di gestione (pari a 506.106,21 euro).

In ordine alla determinazione della quota vincolata, era stata rilevata la non corretta determinazione della componente vincolata per legge e principi contabili. Da quanto emerso dall'istruttoria, indipendentemente dagli effetti della rideterminazione derivante dall'analisi svolta sulle risultanze dell'esercizio 2017 di cui alla sezione I, risultava che l'ente non aveva considerato nella determinazione del vincolo la quota di avanzo vincolato derivante dall'esercizio precedente e non applicata alla gestione 2018, pari a 6.788,04 euro. Considerando che, come detto, il vincolo relativo all'esercizio 2017 era oggetto di rideterminazione a seguito del presente controllo per 65.385,49 euro e che dalla gestione di competenza 2018 erano state individuate risorse vincolate per legge e principi contabili affluite al bilancio e non impiegate nel corso dell'esercizio per 1.300,00 euro, la quota vincolata per legge e principi contabili, al termine dell'esercizio 2018, doveva essere rideterminata in 73.473,53 euro.

A seguito di quanto emerso in contraddittorio con riferimento alla determinazione della componente vincolata per legge e principi contabili e alle motivazioni prodotte dall'ente in ordine alla determinazione della stessa, occorre prendere atto che l'incremento inizialmente prospettato di 65.385,49 euro, derivante dall'annualità 2017, poiché venuto meno su tale annualità, per effetto della rideterminazione concatenata dei risultati, viene meno anche sull'esercizio 2018.

Inoltre, in sede di contraddittorio, con riferimento alla determinazione del risultato 2018, l'ente ha specificato che, così come avvenuto per l'esercizio 2017, in via prudenziale, ha disposto sul risultato 2017 nell'ambito della quota vincolata per legge e principi contabili un vincolo specifico in conseguenza dell'accertamento di un disavanzo 2016 pari a 6.788,07 euro. Come per il 2017, l'ente ha specificato che tale vincolo non deriva da *"entrate vincolate incassate e/o da eliminazione di residui passivi del titolo II finanziati da entrate vincolate"*.

Con riferimento a quanto rappresentato, si rileva che l'apposizione di un vincolo sul risultato dell'esercizio successivo a quello in cui viene accertata una situazione di disavanzo non trova alcun fondamento nei principi e nella prassi contabile.

Tuttavia, occorre prendere atto di quanto effettuato dall'ente nel 2017, con riferimento all'apposizione di un vincolo specifico finanziato da risorse non vincolate e/o destinate. Allo stesso modo, è da ritenere inammissibile anche l'operazione di riduzione del suddetto vincolo effettuata dall'ente in sede di approvazione del rendiconto 2018. A tale considerazione, inoltre, va aggiunto che nel 2017, effettivamente, il vincolo di legge definito tenendo conto della quota derivante dall'esercizio precedente non applicata al bilancio 2018, unitamente alle componenti derivanti dalla gestione di competenza e dalla gestione residui, conducevano alla quantificazione di una quota vincolata più bassa rispetto a quella effettivamente vincolata dall'ente nel risultato di amministrazione, e dunque tale da poter comprendere anche un ulteriore accantonamento disposto dall'ente in via prudenziale riducendo la disponibilità delle risorse libere.

Infatti, volendo cercare di definire le risorse effettivamente utilizzate dall'ente nel 2017 per disporre tale vincolo, sembra che le stesse siano riferibili alla gestione di competenza corrente che l'ente aveva inteso "accantonare" ma che poi, alla definizione degli accantonamenti a consuntivo, non si erano rese necessarie. Conseguentemente è possibile "suffragare" l'attestazione fatta dall'ente con riferimento al fatto che il vincolo sia stato disposto con risorse non vincolate.

Ne consegue che l'osservazione mossa dall'ente può essere accolta, fermo restando che la "prassi contabile" posta in essere dall'ente nel 2016 non trova fondamento nell'attuale quadro contabile e normativo.

Per le ragioni appena espresse, la quota vincolata per legge e principi contabili deve essere confermata nei termini definiti dall'ente in sede di approvazione del rendiconto 2018 (pari a 1.300,00 euro).

Conseguentemente, anche la componente vincolata complessiva viene confermata nei termini approvati dall'ente in sede di rendiconto (pari a 31.559,60 euro).

Anche la componente destinata a investimenti è risultata determinata in modo non corretto. A riguardo, infatti, è stato possibile riscontrare che l'ente, in sede di rendiconto 2018, ha tenuto conto della sola quota derivante dalla gestione di competenza, pari a 1.131,29 euro.

Dalla ricostruzione effettuata è stato possibile riscontrare che, indipendentemente dagli effetti della rideterminazione derivante dall'analisi svolta sulle risultanze dell'esercizio 2017 di cui alla sezione I (pari a 48.786,52 euro), l'ente non ha considerato nella determinazione del vincolo la quota di avanzo derivante dalla gestione residui, pari a 1.507,18 euro. Considerando che, come detto, la quota destinata relativa all'esercizio 2017 è oggetto di rideterminazione a seguito del presente controllo per 48.786,52 euro e che dalla gestione di competenza 2018 sono state individuate risorse destinate affluite al bilancio e non impiegate nel corso dell'esercizio per 1.131,29 euro, nonché un avanzo derivante dalla gestione residui pari a 1.507,18 euro, la quota destinata a investimenti, al termine dell'esercizio 2018, deve essere rideterminata in 51.424,99 euro, con incremento rispetto a quanto accertato dall'ente in sede di rendiconto di gestione di 50.293,70 euro.

Sul punto l'ente non ha fornito ulteriori elementi in sede di contraddittorio. Pertanto, si conferma quanto rappresentato nell'ambito della nota di osservazione.

Tutto quanto considerato, quindi, al termine della fase istruttoria emerge la necessità di ridefinire il risultato formale in 357.874,48 euro, anziché 357.980,34 euro, nonché la quota disponibile, con l'accertamento di un disavanzo effettivo pari a 231.216,32 euro, anziché 180.816,76 euro.

Il controllo monitoraggio effettuato sul risultato di amministrazione dell'esercizio 2017 ha condotto alla definizione di un risultato formale di amministrazione al 31 dicembre 2017 pari a 375.952,08 euro, e di una quota disponibile negativa pari a 129.483,04 euro. Del disavanzo complessivamente accertato, una quota pari a 47.421,54 euro è stata qualificata come disavanzo ordinario, e una quota pari a 82.061,50 euro è stata qualificata come "maggiore disavanzo derivante dal riaccertamento", per il cui finanziamento è stato adottato il piano di rientro di cui al d.m. 2 aprile 2015, originariamente articolato in 30 annualità e una rata costante di 3.358,19 euro. Tenuto conto di quanto disposto dall'art. 4 del decreto ministeriale 2 aprile 2015, nonché dell'articolazione del disavanzo di amministrazione al 31 dicembre 2017 e del piano di rientro adottato dall'ente ai sensi del citato decreto ministeriale, il disavanzo realizzato al termine dell'esercizio 2018 si deve ritenere suddiviso in disavanzo della gestione per 152.513,01 euro, e in disavanzo da riaccertamento straordinario per 78.703,31 euro.

Come indicato nella sezione I della presente delibera, cui si rimanda, la non corretta definizione delle componenti del risultato di amministrazione e la sussistenza di un disavanzo di amministrazione comportano l'obbligo di adottare i provvedimenti idonei a rimuovere le irregolarità rilevate e a ripristinare gli equilibri di bilancio e la corretta gestione finanziaria. Nello specifico, considerato che l'esame della Sezione riguarda tre esercizi, l'ente dovrà provvedere al finanziamento del disavanzo di amministrazione risultante al termine dell'esercizio 2019.

\* \* \* \* \*

Anche sull'esercizio 2018 è stata poi rilevata la mancata conciliazione delle partite di giro e dei servizi in conto terzi.

In particolare, è emerso che sono stati assunti accertamenti nell'ambito del titolo IX dell'entrata per 884.688,61 euro, e impegni nell'ambito del titolo VII di spesa per 879.458,41 euro. In ordine a tale disallineamento, pari a 5.230,20 euro, non sono stati rappresentati, nell'ambito dell'istruttoria, elementi esplicativi necessari a comprenderne le motivazioni.

Il fenomeno rilevato costituisce una irregolarità contabile, poiché comporta la rendicontazione di un risultato di amministrazione non veritiero e attendibile e, negli esercizi successivi, potrebbe dar luogo alla mancata copertura delle spese che venissero finanziate con l'avanzo libero così impropriamente determinato.

In sede di contraddittorio cartolare l'ente non ha fornito ulteriori elementi in ordine a tale aspetto.

Nel caso di specie, peraltro, tale irregolarità si associa ad una condizione di squilibrio del bilancio, evidenziata dalla presenza di un saldo negativo della parte disponibile del risultato di amministrazione accertato al termine dell'esercizio.

La Sezione, constatata la distorta rappresentazione dei dati di consuntivo e degli equilibri interni di bilancio, ne richiede la correzione attraverso l'adozione di apposita delibera consiliare.

Tale atto dovrà condurre alla corretta determinazione del risultato di amministrazione dell'esercizio considerato, al fine di garantire il pieno rispetto del principio di veridicità e attendibilità dei documenti di rendiconto, nonché provvedere ai necessari aggiustamenti dei bilanci degli esercizi successivi per gli effetti che su questi si siano prodotti, nonché all'eventuale finanziamento delle spese che in tali esercizi fossero state coperte con le quote di avanzo non correttamente accertate al termine della gestione 2018.

Come rilevato per l'esercizio 2017, occorre segnalare che, quanto appena rilevato in merito alla mancata conciliazione delle partite in conto terzi rende, di fatto, inattendibile la verifica delle risultanze dei saldi finanziari e conseguentemente incide sulla valutazione circa il rispetto del saldo di finanza pubblica.

\* \* \* \* \*

Come rilevato per il precedente esercizio, dall'esame istruttorio condotto sul rendiconto 2018 non è stato possibile determinare se l'ente abbia proceduto ad effettuare in bilancio la corretta e integrale contabilizzazione delle movimentazioni dei flussi di cassa relativi alle entrate a specifica destinazione, come previsto rispettivamente dall'art. 180 Tuel per le modalità di riscossione, e dall'art. 195 Tuel per il loro successivo utilizzo.

L'ente ha attestato, in sede istruttoria, soltanto di non avere necessità di attivare le procedure per l'utilizzo dei fondi vincolati per il pagamento di entrate correnti.

Tuttavia, pur in presenza di una cassa vincolata al termine dell'esercizio 2018 pari a 253.864,70 euro, non è stato possibile effettuare alcun riscontro in ordine alle poste e ai flussi gestionali considerati nel corso dell'esercizio e che hanno condotto alla determinazione del saldo finale nei termini esposti nel questionario.

Dall'esame istruttorio, infatti, non è stato possibile apprezzare se l'ente ha opportunamente considerato le entrate da mutui, trasferimenti e quelle vincolate per legge, ai fini della movimentazione e rilevazione della cassa vincolata.

Nell'ambito del contraddittorio l'ente ha precisato che *"nel corso del 2018 i lavori finanziati dal trasferimento regionale sono stati affidati e in parte fatturati e peraltro sono pervenute altre somme a titolo di finanziamento"*.

Dagli elementi complessivamente forniti dall'ente si conferma una situazione analoga a quella emersa con riferimento all'annualità 2017.

Complessivamente, dunque, si conferma quanto osservato nella sezione I della presente deliberazione con riferimento all'esercizio 2017, e si rinvia a quanto evidenziato in tale sezione, sia per gli aspetti interpretativi, sia per le conseguenti implicazioni sul rispetto delle norme e dei principi contabili previsti per la definizione della cassa vincolata, nonché per la necessaria adozione di interventi correttivi, idonei a ripristinare la corretta rappresentazione dei dati di consuntivo.

### SEZIONE III - Rendiconto 2019

#### RISULTATO DI AMMINISTRAZIONE

La gestione complessiva del 2019 ha chiuso, dal punto di vista contabile, con un saldo di amministrazione positivo pari a 446.560,01 euro, a fronte del quale l'ente ha provveduto alla definizione delle quote accantonate (a fondo crediti di dubbia esigibilità per 631.788,60 euro e a fondo rischi per 3.904,42 euro) e alla quantificazione della parte vincolata (per 24.972,81 euro) e destinata ad investimenti (per 6.775,24 euro), accertando un disavanzo di amministrazione effettivo pari a 220.881,06 euro.

L'istruttoria ha tuttavia evidenziato una diversa quantificazione del risultato degli esercizi 2017 e 2018, che ha condotto alla definizione di un risultato formale di amministrazione pari rispettivamente a 375.952,08 euro e 357.874,48 euro, e di una quota disponibile negativa pari a 129.483,04 euro, per il 2017, e a 231.216,32 euro, per il 2018, con un peggioramento, al termine dell'esercizio 2018, pari a 50.399,56 euro, del quale si deve tenere conto nella determinazione del risultato 2019.

Con riferimento alla rideterminazione prospettata del risultato formale, occorre precisare che la stessa è influenzata dagli effetti derivanti dal mancato allineamento tra i residui finali 2017 e iniziali 2018. Tale disallineamento (pari a 105,76 euro) ha effetti diretti anche sulla quantificazione del risultato formale di amministrazione 2019.

**Inoltre, con l'istruttoria specifica sull'esercizio 2019 è stata rilevata la non corretta determinazione della quota vincolata e destinata a investimenti.**

In ordine alla determinazione della quota vincolata era emerso che, con particolare riferimento alla componente vincolata per trasferimenti, le risorse vincolate accertate con il rendiconto dell'esercizio 2018 e non utilizzate nel corso della gestione 2019 **non erano state correttamente riportate nella parte vincolata al termine dell'esercizio 2019.**

In particolare, era emerso che il risultato di amministrazione 2018 non applicato alla gestione 2019 era pari a 1.433,33 euro che, sommato alla quota di vincolo derivante dalla gestione di competenza e dei residui, pari rispettivamente a 21.568,93 euro e a 0,00 euro, doveva condurre alla determinazione di un vincolo complessivo pari a 23.002,26 euro, anziché 21.568,93 euro come determinato dall'ente.

In sede di contraddittorio l'ente ha rettificato la quantificazione dell'avanzo di gestione riferito al mancato impiego al termine dell'esercizio di risorse relative a trasferimenti correnti, quantificandolo in 20.135,60 euro. Conseguentemente, tenendo conto della quota di avanzo vincolato 2018 non applicato alla gestione 2019, il vincolo al termine dell'esercizio 2019 può essere confermato nella quantificazione originariamente indicata dall'ente in sede di rendiconto, pari a 21.568,93 euro.

Complessivamente, dunque, la quota complessiva vincolata deve essere confermata nella quantificazione originariamente definita dall'ente in sede di approvazione del rendiconto (pari a 24.972,81 euro).

Con riferimento, invece, alla componente destinata a investimenti, è emersa la non corretta determinazione di tale componente nell'ambito del risultato di amministrazione 2019.

Infatti, considerando la quota di avanzo 2018 non applicata alla gestione 2019 (pari a 50.293,70 euro), unitamente alla componente derivante dalla gestione di competenza, pari a 745,80 euro, alla quota di residui passivi afferenti il titolo II, pari a 7.275,38 euro, che l'ente ha eliminato e per i quali non ha indicato la fonte di finanziamento limitandosi a qualificarla come "risorse libere", nonché alla componente destinata autonomamente definita dall'ente in sede di rendiconto in 6.775,24 euro, la componente destinata a investimenti deve essere determinata in 65.090,12 euro, anziché 6.775,24 euro come originariamente definito dall'amministrazione.

L'ente, su tale componente del risultato di amministrazione, non ha fornito ulteriori elementi in sede di contraddittorio cartolare. Pertanto, si conferma la quantificazione prospettata in sede di nota di osservazione (pari a 65.090,12 euro).

Inoltre, nell'ambito del contraddittorio, l'ente ha fornito il prospetto di dettaglio del calcolo del FCDE relativo all'annualità 2019, originariamente non trasmesso. Da tale documento è emerso che l'ente, pur avendo determinato il fondo in modo corretto (pari a 640.358,66 euro), ha costituito un fondo di importo più basso nel risultato di amministrazione (pari a 631.788,60 euro). Conseguentemente, l'accantonamento disposto nell'ambito del risultato di amministrazione deve essere incrementato di 8.570,06 euro.

Pertanto, la componente accantonata deve essere rideterminata in 644.263,08 euro.

**Ne consegue che, al termine dell'esercizio 2019, il disavanzo effettivo complessivo deve essere rideterminato in 287.660,24 euro, rispetto a 220.881,06 euro come originariamente determinato dall'ente.**

Il controllo monitoraggio effettuato sul risultato di amministrazione dell'esercizio 2018 ha condotto alla definizione di un risultato formale di amministrazione al 31 dicembre 2018 pari a 357.874,48 euro, e di una quota disponibile negativa pari a 231.216,32 euro. Del disavanzo complessivamente accertato, una quota pari a 152.513,01 euro è stata qualificata come disavanzo ordinario, e una quota pari a 78.703,31 euro è stata qualificata come "maggiore disavanzo derivante dal riaccertamento", per il cui finanziamento è stato adottato il piano di rientro di cui al d.m. 2 aprile 2015, originariamente articolato in 30 annualità e una rata costante di 3.358,19 euro.

Tenuto conto di quanto disposto dall'art. 4 del decreto ministeriale 2 aprile 2015, nonché dell'articolazione del disavanzo di amministrazione al 31 dicembre 2018 e del piano di rientro adottato dall'ente ai sensi del citato decreto ministeriale, il disavanzo realizzato al termine dell'esercizio 2019 si deve ritenere suddiviso in disavanzo della gestione per 212.315,12 euro, e in disavanzo da riaccertamento straordinario per 75.345,12 euro.

Come indicato nelle sezioni I e II della presente delibera, quanto sopra rilevato in merito alla non corretta definizione delle componenti del risultato di amministrazione costituisce una irregolarità contabile, in quanto la quota disponibile, nel caso di specie

negativa, risulta di fatto alimentata da risorse, vincolate per legge 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.

La presenza, poi, di un risultato negativo di amministrazione, accertato nei termini sopra indicati, è da considerarsi grave, in quanto espressione di situazioni sottostanti contrarie ai principi di sana gestione e sostenibilità finanziaria.

La Sezione, constatata la distorta rappresentazione dei dati di consuntivo e degli equilibri interni di bilancio, ne richiede la correzione attraverso l'adozione di apposita delibera consiliare.

Tale atto dovrà condurre alla corretta determinazione del risultato di amministrazione dell'esercizio considerato, al fine di garantire il pieno rispetto del principio di veridicità e attendibilità dei documenti di rendiconto, e dovrà anche provvedere ai necessari aggiustamenti dei bilanci degli esercizi successivi per gli effetti che su questi si siano prodotti, anche in relazione al mancato finanziamento del disavanzo effettivo e all'eventuale copertura di spese dell'esercizio con quote dell'avanzo libero non correttamente determinato.

Inoltre, l'accertamento della sopra menzionata condizione di squilibrio comporta, ai sensi del citato comma dell'art. 148 bis Tuel, l'obbligo di adottare i provvedimenti idonei a rimuovere l'irregolarità rilevata e a ripristinare gli equilibri di bilancio e la corretta gestione finanziaria.

\* \* \* \* \*

Come rilevato per i precedenti esercizi, dall'esame istruttorio condotto sul rendiconto 2019 non è stato possibile determinare se l'ente abbia proceduto ad effettuare in bilancio la corretta e integrale contabilizzazione delle movimentazioni dei flussi di cassa relativi alle entrate a specifica destinazione, come previsto rispettivamente dall'art. 180 Tuel per le modalità di riscossione, e dall'art. 195 Tuel per il loro successivo utilizzo.

L'ente ha attestato, in sede istruttoria, soltanto di non avere necessità di attivare le procedure per l'utilizzo dei fondi vincolati per il pagamento di entrate correnti.

Tuttavia, non è stato possibile effettuare alcun riscontro in ordine alle poste e ai flussi gestionali considerati nel corso dell'esercizio e che hanno condotto alla determinazione del saldo finale nei termini esposti nel questionario.

Dall'esame istruttorio, infatti, non è stato possibile apprezzare se l'ente abbia opportunamente considerato le entrate da mutui, trasferimenti e quelle vincolate per legge, ai fini della movimentazione e rilevazione della cassa vincolata.

Nell'ambito del contraddittorio l'ente ha precisato che *"nel corso del 2019 i lavori sono proseguiti con relative fatturazioni rendicontazioni e trasferimenti dei finanziamenti"*.

Dagli elementi complessivamente rappresentati nel corso dell'istruttoria e del contraddittorio cartolare, emerge la conferma che l'amministrazione ha considerato nell'ambito della gestione dei flussi vincolati solo alcuni trasferimenti.

Complessivamente, dunque, si conferma quanto osservato nella sezione I della presente deliberazione con riferimento all'esercizio 2017, e si rinvia a quanto evidenziato in tale sezione, sia per gli aspetti interpretativi, sia per le conseguenti implicazioni sul rispetto delle norme e dei principi contabili previsti per la definizione della cassa vincolata, nonché per la necessaria adozione di interventi correttivi, idonei a ripristinare la corretta rappresentazione dei dati di consuntivo.

Come già segnalato per le precedenti annualità, tale irregolarità si associa ad una condizione di squilibrio del bilancio, evidenziata dalla presenza di un saldo negativo della parte disponibile del risultato di amministrazione accertato al termine dell'esercizio.

\*\*\*\*\*

Terminata la disamina in ordine alle risultanze dei rendiconti riferiti ai tre esercizi oggetto di analisi, preme ora affrontare altri aspetti e criticità derivanti principalmente dal comportamento omissivo dell'ente.

Ci si riferisce, in particolare, agli elementi richiesti in ordine:

1) alla determinazione del fondo pluriennale vincolato, e cioè alla rappresentazione dell'evoluzione del fondo richiesta dalla Sezione in ordine alle componenti dello stesso suddivise per anno di provenienza. La Sezione, infatti ha chiesto di indicare, per ciascuno degli esercizi oggetto di analisi, in termini di competenza, l'ammontare degli impegni finanziati da FPV ancora da imputare all'inizio dell'anno, la quota di impegni effettivamente imputati nell'esercizio, le economie di impegni che, conseguentemente, comportano una riduzione del fondo stesso e l'ammontare di impegni rinviati all'annualità successiva.

L'ente, pur rispondendo con riferimento a tutti e tre gli esercizi, ha tuttavia fornito informazioni, con riferimento all'esercizio 2019, incongruenti rispetto alle risultanze del rendiconto e dei documenti allegati, e disallineate rispetto alle informazioni fornite con riferimento agli esercizi 2017 e 2018.

In sede di contraddittorio l'ente ha indicato che *"In merito all'evoluzione del FPV si precisa che quello inerente alla parte corrente si riferisce alle poste relative alla Contrattazione Decentrata, impegni che vengono re-imputati e spesi nell'anno di re-imputazione immediatamente successivo a quello di originaria assunzione. Gli impegni re-imputati sul Titolo II ineriscono spese legate a lavori in conto capitale mentre eventuali economie su re-imputazioni sono evidenziate nei prospetti inerenti la composizione per missione e programma"*.

Quanto rappresentato dall'ente non consente, per l'esercizio 2019, la verifica dell'evoluzione delle componenti del fondo con riferimento alle diverse annualità in cui le stesse sono state definite. Inoltre, non sono state chiarite le ragioni delle incongruenze rispetto alle risultanze del rendiconto e dei documenti allegati, e dei disallineamenti rispetto alle informazioni fornite con riferimento agli esercizi 2017 e 2018.

Pertanto, da quanto complessivamente emerso, deriva l'impossibilità di ricostruire in modo compiuto il fondo pluriennale vincolato con riferimento alle annualità in

cui lo stesso è stato costituito in bilancio in termini di competenza, né l'evoluzione che lo stesso ha avuto nel corso dei diversi esercizi, e neppure la corretta determinazione del fondo stesso al termine di ciascun esercizio. Elementi, questi, che costituiscono il presupposto per garantire il corretto finanziamento degli impegni già assunti e imputati alle successive gestioni senza esporre l'ente al rischio di tensioni in ordine alla tenuta complessiva degli equilibri.

2) **agli elementi riferiti all'evoluzione della capacità di indebitamento nel triennio: non essendo stato correttamente compilato il questionario 2018 e 2019, con riferimento all'indebitamento iniziale 2018 e alla quota di debiti rimborsati nello stesso esercizio, in sede di istruttoria sono state formulate specifiche richieste, cui l'ente, in sostanza, non ha dato seguito, limitandosi a riferire la presenza di un errore che dovrà essere rettificato, senza specificarne i termini in cui ciò sarà svolto né, tantomeno, la motivazione e la natura dell'errore stesso.**

In sede di contraddittorio l'ente ha confermato la presenza di un errore materiale all'interno del questionario con riferimento alla quota di rimborso di prestiti, ma non ha fornito chiarimenti in ordine al disallineamento relativo al debito residuo.

**Pertanto, per tali annualità, ogni valutazione in ordine all'evoluzione dell'indebitamento a seguito dei fatti gestionali posti in essere in ciascun esercizio (nuovo debito, quote di rimborso, eventuali estinzioni anticipate, ecc.) e alla corretta quantificazione del debito stesso al termine dell'esercizio risulta inficiata dalla carenza delle informazioni sopra indicate.**

## SINTESI DELLE OSSERVAZIONI

L'esame dei rendiconti degli esercizi 2017, 2018 e 2019 si è concluso con la segnalazione di irregolarità che, stante la presenza di un disavanzo di natura gestionale alla fine del triennio, danno luogo a pronuncia specifica di accertamento ai sensi dell'art. 148-bis comma 3, del Tuel. Tali irregolarità vengono di seguito sintetizzate.

In particolare, con riferimento ai tre esercizi, è emersa la non corretta determinazione delle componenti del risultato di amministrazione, con specifico riguardo alla quota accantonata e destinata a investimenti. Conseguentemente, è stata ridefinita la quantificazione della componente libera, con la definizione, al termine del 2019, di un **disavanzo di amministrazione effettivo pari a 287.660,24 euro.**

**Sono state inoltre rilevate irregolarità in ordine alla discordanza tra gli accertamenti e gli impegni riferiti alle partite di giro e servizi in conto terzi, e al disallineamento dell'ammontare dei residui finali e quelli iniziali dell'esercizio successivo.** Con riferimento a tale ultimo aspetto, è stata rilevata l'incidenza in ordine alla determinazione del risultato di amministrazione formale.

Inoltre, sono state inoltre rilevate irregolarità in ordine alla determinazione dei flussi di cassa vincolati nel triennio oggetto di controllo, il cui dettaglio è stato omesso dall'ente. È emersa, poi, l'impossibilità, stante l'omissione di adeguate risposte alle richieste istruttorie, di effettuare appieno i controlli in ordine alla determinazione di rilevanti componenti dei risultati di amministrazione (fondo pluriennale vincolato) ed a specifici aspetti riferiti alle risultanze complessive di rendiconto (evoluzione dell'indebitamento).

Come chiarito in premessa, la Sezione ha analizzato distintamente i risultati dei rendiconti degli esercizi 2017, 2018 e 2019, rilevando per ciascuno di essi l'eventuale presenza di irregolarità connesse ai profili esaminati.

L'esame congiunto di tre annualità di bilancio impone tuttavia di valutare le misure consequenziali necessarie con riferimento alla situazione finanziaria e contabile per come definitivamente emersa al termine dell'esercizio 2019, chiedendo l'adozione di interventi correttivi nella misura in cui questi possano essere utilmente condotti al termine di tale esercizio.

## PQM

Per quanto esposto la Sezione ritiene necessaria, ai sensi dell'art. 148-bis, comma 3 del Tuel, l'adozione di interventi correttivi nei termini di seguito sintetizzati.

### **Risultato di amministrazione:**

In relazione ai rilievi formulati sulla determinazione del risultato di amministrazione degli esercizi 2017, 2018 e 2019, l'ente dovrà provvedere alla corretta rappresentazione dei dati di rendiconto dei tre esercizi attraverso l'adozione di apposita delibera consiliare.

Tale atto dovrà avere riguardo non solo alla corretta determinazione del disavanzo, 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 da riaccertamento o per quelli derivanti dalla copertura delle spese precedentemente finanziate con quote di avanzo non correttamente determinate.

In relazione alla presenza di un saldo negativo della parte disponibile degli esercizi 2017, 2018 e 2019, pari rispettivamente a 129.483,04 euro, a 231.216,32 euro e a 287.660,24 euro, l'ente dovrà provvedere al finanziamento del disavanzo di amministrazione come determinato al termine dell'esercizio 2019. Nello specifico, l'ente dovrà operare con gli ordinari strumenti previsti dall'art. 188 del Tuel ovvero, in riferimento all'extradeficit, provvedere alla relativa copertura nei termini definiti nella delibera consiliare approvata ai sensi del d.m. 2 aprile 2015.

In relazione ai rilievi formulati sulla determinazione della cassa vincolata degli esercizi 2017, 2018 e 2019, l'ente dovrà provvedere alla corretta rappresentazione dei dati di rendiconto dei tre esercizi, al fine di garantire una puntuale e affidabile rilevazione delle poste vincolate nell'ambito della gestione di cassa.

In relazione ai rilievi formulati sulla determinazione e rappresentazione del fondo pluriennale vincolato e sulla definizione dell'indebitamento complessivo, l'ente dovrà provvedere alla corretta rappresentazione delle grandezze per le quali sono stati segnalati elementi di criticità.

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.

Così deciso nella Camera di consiglio del 23 marzo 2023.

Il Relatore  
Fabio Alpini  
(firmato digitalmente)

Il Presidente  
Maria Annunziata Rucireta  
(firmato digitalmente)

Depositata in segreteria il 6 luglio 2023

Il Funzionario preposto al Servizio di supporto  
Cristina Baldini  
(firmato digitalmente)