

Dcl. n. 456/2015/PRSP



*Corte dei Conti*

SEZIONE REGIONALE DI CONTROLLO PER LA TOSCANA

composta dai magistrati:

Roberto TABBITA	presidente
Paolo PELUFFO	consigliere, relatore
Nicola BONTEMPO	consigliere
Emilia TRISCIUOGGIO	consigliere
Laura D'ambrosio	consigliere
Marco BONCOMPAGNI	consigliere

nell'adunanza del 20 ottobre 2015;

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 legge 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. 148-bis, comma 3, del TUEL, il quale 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";

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

VISTA la propria deliberazione 31 dicembre 2014, n. 266, con la quale è stato approvato il programma di attività della Sezione regionale di controllo per il 2015;

VISTE le "linee-guida" per la redazione delle relazioni inerenti al rendiconto 2013, approvate dalla Sezione delle autonomie con deliberazione 15 aprile 2014, n. 11;

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";

VISTA la pronuncia specifica di accertamento adottata in relazione al rendiconto 2013 del **Comune di TRESANA (MS)**, con deliberazione del 4 agosto 2015, n. 312;

VISTA la comunicazione di avvenuto deposito della pronuncia specifica di accertamento inviata in data 6 agosto 2015;

VISTA la deliberazione del Consiglio Comunale dell'ente n. 27 del 2 ottobre 2015 in ordine ai provvedimenti adottati per rimuovere le irregolarità riscontrate sul rendiconto 2013, inoltrata alla Sezione con nota del 7 ottobre 2015 (prot. Sezione 6011 del 8 ottobre 2015);

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

CONSIDERATO che l'Ente non ha chiesto di partecipare all'adunanza del 20 ottobre 2015;

UDITO il relatore, cons. Paolo Peluffo;

## CONSIDERATO

- che dalla “specifica pronuncia di accertamento” di cui alla deliberazione richiamata nelle premesse, sono emerse le seguenti criticità di bilancio:

### “R.A. - RISULTATO DI AMMINISTRAZIONE

*Dall'esame istruttorio condotto sul rendiconto 2013, è emerso che l'ente non ha proceduto ad effettuare in bilancio la corretta e integrale contabilizzazione delle movimentazioni dei flussi di cassa 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, in sede istruttorio, che non vi è corrispondenza tra le riscossioni relative ai titoli IV e V dell'entrata e la consistenza delle entrate che vengono vincolate in termini di cassa poiché non vengono considerate vincolate le riscossioni riferite alla gestione residui di tutte le categorie riferite alle risorse straordinarie.*

*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 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.*

*Il collegamento tra queste entrate e queste spese, talora preordinato dal legislatore, trova nella disposizione normativa o regolamentare una definizione teorica che si traduce in un vincolo concreto solo attraverso la specifica destinazione alla spesa che l'ente definisce con l'attività di programmazione e di gestione.*

*Non risulta pertanto condivisibile a parere della Sezione una distinzione, all'interno del genus delle entrate vincolate, tra entrate con un vincolo generico (operante solo in termini di competenza) ed entrate a specifica destinazione (per le quali il vincolo opererebbe sia sulla competenza che sulla cassa). Per entrambe le tipologie di risorse, una volta che ne sia stata definita la destinazione specifica attraverso l'approvazione dei documenti di programmazione, si crea quel legame tra la risorsa prevista e poi accertata e la spesa programmata e poi impegnata che rende necessario non solo un vincolo sulla competenza del bilancio ma anche un vincolo in termini di cassa.*

*L'operato dell'ente, inoltre, non sembra assolvere alla funzione di tutela degli equilibri di cassa, previsti dal legislatore attraverso il meccanismo che prevede esclusivamente una distinzione tra entrate che finanziano la generalità del bilancio ed entrate che finanziano specifici interventi.*

*Limitando infatti l'applicazione di tale regola solo a talune delle entrate vincolate nella competenza del bilancio, l'ente in situazione di deficit di cassa di fatto finanzia le spese "ordinarie" con risorse che viceversa sono destinate a specifici interventi, senza che questo fenomeno, pur consentito dal TUEL, abbia una evidenza contabile.*

*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 riscossione 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".*

*Per le ragioni appena espresse la Sezione non ritiene corretta la metodologia contabile di rilevazione delle poste vincolate in termini di cassa seguite 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 2013 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, tra l'altro, una non corretta rappresentazione del fondo di cassa nel conto presentato dal tesoriere dell'ente e allegato al rendiconto della gestione 2013 di cui all'art. 226 TUEL.*

*Come specificato nel paragrafo II.1.2 del documento allegato alla deliberazione n. 171/2014, 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.*

*La gestione complessiva ha chiuso, dal punto di vista contabile, con un avanzo di amministrazione. Tuttavia, la composizione di tale avanzo e la quantificazione della quota vincolata e disponibile non risultano correttamente determinate, in quanto l'ente non ha provveduto alla corretta definizione delle poste vincolate confluite nell'avanzo di amministrazione.*

*In sede istruttoria, infatti, è stato rilevato che, a fronte dell'eliminazione di residui passivi di parte capitale non compensati dall'equivalente eliminazione del residuo attivo, l'ente non, pur avendo dichiarato che tale differenziale è confluito nell'avanzo di amministrazione vincolato per spese in conto capitale, non ha provveduto a vincolare la corrispondente quota di avanzo realizzato.*

*In sede di contraddittorio l'ente ha confermato la non corretta determinazione delle componenti vincolate del risultato di amministrazione precisando tuttavia che l'intero avanzo di amministrazione libero no vincolato (51.463,71) è stato successivamente impiegato per spese di investimento.*

*Come specificato nel paragrafo II.1.3 del documento allegato alla deliberazione n. 171/2014, tale circostanza, pur in presenza di un risultato di amministrazione positivo al*

*termine della gestione 2013, costituisce una grave irregolarità contabile, in quanto implica che una parte di risorse, vincolate al finanziamento generico di investimenti ovvero al finanziamento di specifici interventi, è stata distolta dal suo ordinario impiego per essere destinata al finanziamento di spese di diversa natura.*

*Questo fenomeno, sintomo di difficoltà nella tenuta degli equilibri di bilancio, comporta anche una distorta rappresentazione del risultato di amministrazione, che deve essere corretto ovvero compensato con apposita delibera consiliare.*

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

*E' stato rilevato il mancato accantonamento, nell'ambito del risultato di amministrazione 2013, del fondo svalutazione crediti, nella misura di almeno il 25 per cento dei residui riferiti ai titoli I e III dell'entrata, aventi anzianità superiore a cinque anni, come disposto dall'art. 6, comma 17, del d.l. n. 95/2012, convertito dalla l. 7 agosto 2012 n. 135.*

*Come specificato nel paragrafo II.1.5 del documento allegato alla deliberazione n. 171/2014, tale fenomeno è considerato grave in quanto, oltre a costituire una violazione di legge, pregiudica il mantenimento dell'equilibrio finanziario nel lungo periodo. A fronte, infatti, di residui attivi vetusti e, quindi, incerti nell'effettiva realizzazione, la mancata adozione di adeguate cautele espone l'ente ad una situazione di precarietà, che potrebbe degenerare in squilibrio finanziario al momento in cui emergesse l'irrealizzabilità della riscossione.*

*In sede di contraddittorio l'ente richiama la nota del revisore n. 2682 del 2 luglio 2015 nella quale si precisa che l'ente non ha proceduto alla costituzione del fondo svalutazione crediti in quanto i residui attivi aventi anzianità superiore a cinque anni pari a 2.310,43, sono relativi a rimborso oneri ammortamento mutui da parte della società GAIA Spa e che si tratta di somme certe liquide ed esigibili.*

*L'ente dichiara inoltre che nel corso del 2015 i residui attivi sono stati interamente riscossi.*

*Pur considerando quanto dichiarato dall'ente e proprio alla luce della complessa situazione inerente la gestione del servizio idrico integrato la Sezione ritiene, comunque, necessaria l'adozione di misure idonee a ripristinare, nei termini suddetti, una corretta gestione finanziaria."*

*- che l'ente, ai sensi dell'art. 148-bis del TUEL, introdotto dall'art. 3, comma 1, lett. e), del d.l. 10 ottobre 2012 n. 174, convertito dalla l. 7 dicembre 2012 n. 213, è tenuto ad adottare entro sessanta giorni i provvedimenti idonei a rimuovere le irregolarità e a ripristinare gli equilibri di bilancio;*

*- che, in riferimento al risultato di amministrazione 2013 l'ente, in riscontro alla deliberazione della Sezione n. 312/2015, ha adottato la delibera del Consiglio comunale nella quale:*

1. con particolare riguardo alle criticità relative alla *gestione flussi di cassa vincolati*, ha dichiarato che “ha agito in difformità all’orientamento assunto da questa Corte” e che “per l’esercizio 2015 l’attività di riscossione delle entrate è stata impostata in modo da ottemperare alle indicazioni ricevute”. L’ente nell’Allegato A parte integrante e sostanziale della sopra citata deliberazione, dichiara inoltre che “anche in relazione all’entrata in vigore della nuova normativa sull’ “armonizzazione”, ritiene che le argomentate valutazioni di codesta rispettabile Sezione regionale di Controllo della Corte dei conti, implicino, come sopra detto, ulteriori esami e valutazioni tecniche ai fini di approdare a unitari comportamenti dei comuni impegnati nella prima fase della suddetta “armonizzazione”, nel rispetto della normativa e secondo lo spirito e la ratio improntata alla più sana e equilibrata gestione del bilancio e delle risorse. Tale esigenza di ulteriori approfondimenti è stata oggetto di confronto e di informazione al Sindaco, anche ai fini della relativa comunicazione al Consiglio stesso, nonché all’organo di revisione”;
2. relativamente alla quantificazione della quota vincolata e disponibile l’ente ha rideterminato le poste vincolate confluite nell’avanzo di amministrazione 2013;
3. in relazione al mancato accantonamento nell’ambito del risultato di amministrazione 2013 del fondo crediti di dubbia esigibilità, come disposto dall’art. 6, comma 17 del d.l. 95/2012 convertito dalla l. 7 agosto 2012 n. 135, l’ente ribadisce quanto già dichiarato in sede di contraddittorio circa l’intera riscossione del credito maturato;

#### RITENUTO

- che quanto dichiarato dall’ente in relazione alla *corretta ed integrale contabilizzazione dei flussi di cassa relativi alle entrate a specifica destinazione* non costituisce un provvedimento specifico di adeguamento delle procedure di contabilizzazione dei flussi di cassa agli orientamenti espressi dalla Sezione, ma può essere inteso quale intendimento di rinvio dell’attuazione degli stessi, nell’ambito della ridefinizione delle metodologie contabili derivanti dall’applicazione dei principi armonizzati;

- che la dichiarazione di disponibilità può essere accolta, da questa Sezione, alla luce del particolare contesto di evoluzione normativa riferito, anche, al processo di armonizzazione in corso e alle difficoltà gestionali che ne sono conseguite;

- che le indicazioni fornite dalla citata deliberazione n. 312/2015 riflettono esigenze di sana gestione finanziaria, da perseguire sempre, anche indipendentemente dalla nuova disciplina di armonizzazione, dalla quale, anzi, si trae conferma dell’idoneità e della congruenza delle indicazioni fornite dalla Corte;

- che però, l'irregolarità segnalata, relativa alla non corretta e integrale contabilizzazione delle movimentazioni dei flussi di cassa relativi alle entrate a specifica destinazione, essendo inerente una gestione conclusa, si appalesa di difficile rimozione sul rendiconto 2013 e comporterebbe modifiche nelle procedure contabili, nell'azione amministrativa, anche sotto il profilo organizzativo, ovvero modifiche nella programmazione di gestioni future;

- che le modifiche alle procedure possono essere, comunque, utilmente apportate anche negli esercizi successivi e in particolare nel corso del 2015, all'interno del generale quadro di riassetto contabile richiesto dal processo di armonizzazione;

- che l'irregolarità segnalata, relativa al risultato di amministrazione, riferita al *mancato accantonamento del fondo svalutazione crediti*, risulta di fatto rimossa a seguito alla completa riscossione del credito maturato;

- che, nel caso di specie, occorre prendere atto dei provvedimenti adottati dall'ente affinché sia evitato, per il futuro, il ripetersi delle irregolarità riscontrate sull'esercizio 2013 relative al fondo svalutazione crediti;

- che i provvedimenti adottati dall'ente, relativi alla *non corretta composizione dell'avanzo di amministrazione e la composizione della quota vincolata e disponibile*, risultano idonei in quanto l'ente ha provveduto a rideterminare e riapprovare il rendiconto 2013 con la corretta definizione delle poste vincolate nel risultato di amministrazione;

## DELIBERA

Sulla base di quanto segnalato dall'ente, la Sezione ritiene non rimossa l'irregolarità riscontrata sul rendiconto 2013 relativa alla *gestione di cassa*, ma *prende atto* dell'intendimento comunicato di avviare il percorso graduale per dare attuazione alle prescrizioni in ordine alla gestione dei flussi di cassa.

La Sezione auspica che la completa applicazione dei principi contabili di sana gestione, enunciati nella deliberazione di pronuncia specifica, consenta agli enti di operare con maggior consapevolezza, al fine di assicurare, nel tempo, il permanere degli equilibri di bilancio, sia in termini di competenza che di cassa.

La valutazione di tale percorso sarà oggetto di esame unitamente all'analisi dei questionari che l'organo di revisione è tenuto a trasmettere in relazione ai successivi atti di bilancio.



Inoltre, circa il *mancato accantonamento del fondo svalutazione crediti* nel risultato di amministrazione, la Sezione, *prende atto* di quanto dichiarato dall'ente circa la completa riscossione del credito maturato.

In considerazione di quanto esposto, la Sezione richiama l'ente a indirizzare il bilancio verso una sempre più corretta e sana gestione finanziaria, la cui valutazione sarà oggetto di specifico esame unitamente all'analisi dei questionari che l'organo di revisione è tenuto a trasmettere in relazione ai successivi atti di bilancio.

Inoltre, dalla valutazione dei provvedimenti correttivi che l'ente ha adottato in ordine alla *non corretta composizione dell'avanzo di amministrazione e la composizione della quota vincolata e disponibile*, la Sezione rileva, allo stato degli atti, l'*idoneità* degli stessi a rimuovere le irregolarità riscontrate e a ripristinare gli equilibri di bilancio.

L'effettività di tali misure verrà comunque valutata in sede di verifica dei questionari che l'organo di revisione è tenuto a trasmettere in ordine ai successivi rendiconti.

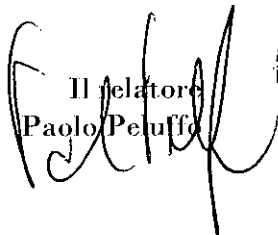
#### DISPONE

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.

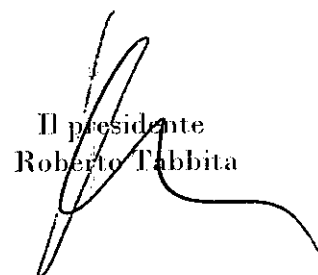
La presente deliberazione è soggetta a obbligo di pubblicazione da parte del Comune, ai sensi dell'art. 31 d.lgs. 14 marzo 2013, n. 33 (concernente "il "Riordino della disciplina riguardante gli obblighi di pubblicità, trasparenza e diffusione di informazioni da parte delle pubbliche amministrazioni").

Così deciso in Firenze, nell'adunanza del 20 ottobre 2015.

Il relatore  
Paolo Peruffi



Il presidente  
Roberto Tabbita



Depositata in segreteria il **21 OTT. 2015**

Il funzionario preposto al servizio di supporto

Claudio Felli

