



## *Corte dei Conti*

SEZIONE REGIONALE DI CONTROLLO PER LA TOSCANA

composta dai magistrati:

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

nell'adunanza del 23 giugno 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 DICOMANO (FI)**, con deliberazione del 30 marzo 2015 n. 39;

VISTA la comunicazione di avvenuto deposito della pronuncia specifica di accertamento inviata in data 1 aprile 2015;

VISTE le comunicazioni pervenute dall'ente in ordine alle irregolarità riscontrate sul rendiconto 2013, inoltrate alla Sezione con note del 27 maggio 2015 del 4 giugno 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 23 giugno 2015;

UDITO il relatore, cons. Marco Boncompagni;

**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

*Al termine dell'esercizio 2013 sono stati rilevati un risultato negativo della gestione di competenza (388.890,67 euro) e un saldo negativo elevato della parte corrente (186.639,48 euro). In particolare, il disavanzo di parte corrente risulta superiore al 2 per cento delle entrate destinate al finanziamento delle spese di natura corrente (3,90 per cento).*

*Come specificato nel paragrafo II.1.5 del documento allegato alla deliberazione n. 171/2014, questo fenomeno pur in presenza di un risultato positivo della gestione finanziaria complessiva, è considerato grave perché contrario ai principi di sana gestione e sostenibilità finanziaria. E' di tutta evidenza, infatti, che, qualora il bilancio della parte corrente risulti negativo anche dopo aver considerato le risorse straordinarie (consentite dalla normativa o dai principi contabili) che l'ente ha destinato all'equilibrio corrente, la condizione strutturale dell'ente è precaria e potrebbe non garantire il mantenimento degli equilibri di bilancio nel lungo periodo.*

*Va, inoltre, rilevato che la fattispecie appena descritta può profilare anche una violazione dei vincoli di legge relativi a poste di bilancio inserite nella parte capitale.*

*L'amministrazione, nell'ambito del contraddittorio cartolare, ha precisato che con l'approvazione del bilancio 2014 è stato avviato un percorso di riequilibrio della situazione finanziaria che pare aver generato, al termine dell'esercizio 2014 sulla base di elementi di pre-consuntivo, un avanzo della parte corrente.*

*La Sezione ritiene, pertanto, necessaria l'adozione di provvedimenti correttivi volti a garantire gli equilibri formali e sostanziali di competenza del bilancio, sia di parte corrente che di conto capitale.*

*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 istruttoria, 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 “le tipologie di entrata considerate vincolate nel corso dell'esercizio 2013 sono date dalle categorie 3<sup>^</sup> e 4<sup>^</sup> del titolo IV delle Entrate [...] nonché dalla categoria 3<sup>^</sup> del Titolo V delle Entrate [...]. Non si è tenuto conto delle movimentazioni riferite alla competenza in quanto le movimentazioni delle tipologie di entrata e delle corrispondenti uscite afferivano solo alla gestione dei residui”.*

*L'ente, quindi, nella compilazione del prospetto non ha tenuto conto quindi delle riscossioni registrate in competenza poiché riferite ad alienazione di beni per 7.619,22 euro e proventi derivanti da permessi di costruire per 98.188,48 euro.*

*In sede di contraddittorio cartolare l'ente ha precisato che con riferimento "ai contributi da privati e per gli oneri di urbanizzazione della legge 10/77, l'Ente nel corso dell'anno 2013, e negli anni precedenti, ha sempre indicato al Tesoriere negli ordinativi di incasso e nei correlati mandati di pagamento, la natura vincolata dei propri incassi e la natura vincolata degli utilizzi".*

*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 (basata sull'esclusione di talune*

*tipologie di entrate dai vincoli di cassa) 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”.*

- 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 e con particolare riguardo al *risultato negativo della gestione di competenza*, l'ente ha ribadito la propria volontà di procedere a un riequilibrio del bilancio attraverso interventi di contrazione della spesa corrente e un aumento delle entrate oltre ad interventi di recupero evasione. L'ente ha comunicato, inoltre, che è stato approvato il rendiconto della gestione 2014 dal quale emerge un avanzo di amministrazione di 1.045.166,42 euro e un risultato della gestione di competenza positivo per 420.433,83 euro. Ciò ha permesso all'amministrazione di rilevare un miglioramento della situazione finanziaria di parte corrente e di parte investimenti.

- che, in riscontro alla citata deliberazione n. 39/2015, in riferimento al risultato di amministrazione e con particolare riguardo alle *criticità relative alla gestione flussi di cassa vincolati*, l'ente ha dichiarato che le valutazioni della Sezione espresse nella citata deliberazione n. 39/2015 implicano “ulteriori esami e valutazioni tecniche al fine 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. Tale esigenza di ulteriori approfondimenti è stata oggetto di confronto e di informazione al Presidente del Consiglio comunale anche ai fini della relativa comunicazione al consiglio stesso, nonché all'organo di revisione”.

L'ente ha inoltre dichiarato che “sarà prestata la massima cura ed attenzione nel considerare i richiami formulati nell'effettuare gli approfondimenti di cui alla premessa, in raccordo con gli altri comuni, ai fini di verificare la rispondenza degli indirizzi finora seguiti non solo al rispetto della normativa, ma anche alla sana gestione contabile e finanziaria del bilancio”;

## RITENUTO

- che l'irregolarità segnalata e riferita al *risultato negativo della gestione di competenza*, non può ritenersi completamente rimossa nonostante l'apprezzabile attività posta in essere dall'ente, che, con l'approvazione degli atti di programmazione relativi agli anni 2014-2016, ha adottato misure che depongono per il raggiungimento degli equilibri di competenza;

- che la valutazione appena espressa circa i provvedimenti adottati per rimuovere le irregolarità riscontrate sul risultato di amministrazione 2013 attiene all'esercizio oggetto d'esame, e non considera in modo analitico le risultanze del rendiconto 2014, che sarà oggetto di successiva valutazione ma che l'ente dovrà comunque prendere in considerazione con gli strumenti normativamente previsti;

- che la Sezione, nel caso di specie, ritiene di prendere atto dei provvedimenti adottati dall'ente affinché sia ripristinato l'equilibrio della gestione di competenza,

- che quanto dichiarato dall'ente in ordine alle criticità relative alla *gestione flussi di cassa vincolati*, 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 derivante dall'applicazione dei principi armonizzati;

- che, in ordine alle menzionate criticità relative alla gestione flussi di cassa vincolati, 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. 39/2015 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, essendo inerente una gestione conclusa, si appalesa di difficile rimozione sul rendiconto 2013 e dovrebbe comportare 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 la Sezione, pur confermando gli orientamenti esplicitati nella pronuncia specifica n. 39/2015, ritiene, pertanto, possibile un rinvio dell'assunzione delle richieste misure consequenziali ai successivi esercizi finanziari al fine di consentire all'ente un adeguamento graduale ai criteri enunciati nella delibera di pronuncia;

### DELIBERA

Sulla base di quanto segnalato dall'ente, nonché dei provvedimenti assunti circa il risultato negativo della gestione di competenza, la Sezione, pur ritenendo non rimossa l'irregolarità riscontrata sul rendiconto 2013, PRENDE ATTO degli intenti rappresentati e dei provvedimenti adottati dall'ente finalizzati ad evitare il ripetersi delle irregolarità rilevate.

Inoltre, sulla base di quanto segnalato dall'ente, la Sezione, ritiene non rimossa l'irregolarità riscontrata sul rendiconto 2013, 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.

### 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 23 giugno 2015.

Il relatore  
f.to Marco Boncompagni

Il presidente  
f.to Roberto Tabbita

Depositata in segreteria il 23 giugno 2015

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