

Del. n. 424/2015/PRSP



Corte dei Conti

SEZIONE REGIONALE DI CONTROLLO PER LA TOSCANA

composta dai magistrati:

Roberto TABBITA	presidente
Maria Annunziata RUCIRETA	consigliere
Paolo PELUFFO	consigliere
Nicola BONTEMPO	consigliere
Emilia TRISCIUOGGIO	consigliere
Laura D'AMBROSIO	consigliere
Marco BONCOMPAGNI	consigliere, relatore

nell'adunanza del 14 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 CAMPO NELL'ELBA (LI)**, con deliberazione del 5 agosto 2015, n. 331;

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

VISTA la comunicazione pervenuta dall'ente in ordine alla irregolarità riscontrata sul rendiconto 2013, acquisita dalla Sezione in data 5 ottobre 2015, prot. 5932);

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 14 ottobre 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"

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.

La motivazione della mancata corrispondenza tra le riscossioni relative ai titoli IV e V dell'entrata e la consistenza delle entrate che vengono vincolate in termini di cassa consiste, secondo l'ente, nel fatto che non ha considerato vincolata, per cassa, la totalità delle entrate e delle spese in conto capitale, considerandole infatti sottoposte ad un vincolo generico di destinazione (sono stati ad esempio esclusi i flussi correlati agli oneri di urbanizzazione ed i pagamenti di spesa in conto capitale finanziate dall'eccedenza di entrate correnti), e altresì, ha invece considerato vincolati i flussi di cassa, sia in parte entrata che in parte spesa, relativi alle movimentazioni di parte corrente connotate da uno specifico vincolo di destinazione "quale ad esempio i contributi raccolti da una banca del luogo liquidati al comune affinché venissero redistribuiti ai cittadini che avevano subito danni in conseguenza di un grave evento calamitoso, oppure i contributi regionali destinati alla manutenzione ordinaria della zona portuale. In sostanza, l'ente, ha attribuito entrambi i vincoli di competenza e di cassa in presenza di particolari disposizioni che vincolano la specifica entrata ad una specifica spesa e non ad una generale categoria di spesa."

In merito alla gestione dei fondi vincolati la Sezione ritiene di 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". L'art. 195 del TUEL relativo all'utilizzo di "entrate vincolate" dispone che gli enti possono "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, con esclusione delle contribuzioni se acquisite a rendicontazione di spese già sostenute dall'ente, la Sezione non ritiene corretta la metodologia contabile di rilevazione delle poste vincolate in termini di cassa dell'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.

Come indicato anche dall'organo di revisione nel questionario è stato, altresì, accertato un disallineamento della consistenza finale della cassa vincolata, relativo a pignoramenti effettuati sulla liquidità dell'ente correlati a due diversi contenziosi. Inoltre, secondo l'ente, oltre al disallineamento dovuto alla registrazione dei pignoramenti sopra indicati, è da aggiungersi una ulteriore errata contabilizzazione, da parte del tesoriere, di due mandati di pagamento riguardanti l'esercizio 2012 (pari a 28.866,30 euro), di cui è già stata richiesta apposita rettifica dal servizio finanziario. Il corretto fondo di cassa vincolato al 31 dicembre 2013 risulterebbe per l'ente pari a 1.297.113,68 euro anziché di 1.210.736,61 euro come indicato dal Tesoriere.

Le gravi irregolarità sopra rilevate comportano, quindi, 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.

L'ente, in sede di contraddittorio cartolare, ha ribadito l'esattezza del suo operato, dichiarando che la metodologia utilizzata per la gestione dei fondi vincolati di cassa si è basata su precedenti e recenti orientamenti interpretativi che ne avvalorano la correttezza. Per quanto riguarda, invece, l'incongruenza rilevata sul fondo di cassa vincolato al 31 dicembre 2013 con il servizio di tesoreria, l'ente ritiene corretto il dato rilevato dal Tesoriere pari a 1.210.736,61 euro.

La Sezione, alla luce di quanto rappresentato dall'ente, non può esimersi dal confermare le irregolarità evidenziate e, pertanto, 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 effettivamente destinate alla generalità del bilancio.

Dall'esame istruttorio è stata, inoltre, rilevata la presenza di debiti fuori bilancio, per i quali non è intervenuto il riconoscimento e non sono stati individuati i mezzi di finanziamento occorrenti. Tale situazione debitoria riguardante il rendiconto 2013, ammonta a 1.300,00 euro, e risulta dalle certificazioni rilasciate dai responsabili dei servizi dell'ente allegate alla delibera consiliare di approvazione del rendiconto 2013.

Come specificato nel paragrafo II.1.2 del documento allegato alla deliberazione n. 171/2014, tale fenomeno, pur in presenza di un avanzo di amministrazione, è considerato grave, in quanto altera la rappresentazione del risultato finale di amministrazione e rinvia al futuro oneri già presenti nella gestione.

L'ente, in sede di contraddittorio, ha dichiarato che nel bilancio di previsione 2015, in fase di predisposizione, è stato previsto uno specifico stanziamento per il successivo riconoscimento del debito e del conseguente pagamento.

La Sezione ritiene, pertanto, necessaria l'adozione di idonee misure correttive, al fine del ripristino di una regolare gestione finanziaria.

S.P. - SPESA PER IL PERSONALE

E' stato accertato il mancato rispetto del limite di spesa di cui all'art. 1, comma 557, l. 27 dicembre 2006, n. 296.

In risposta alla nota istruttoria l'ente, al riguardo, ha indicato che il fenomeno si è verificato poiché dall'esercizio 2013 è sottoposto ai vincoli del patto di stabilità e quindi anche il parametro da considerare per il contenimento della spesa del personale è mutato dall'annualità 2008 a quella immediatamente precedente del 2012 "senza che la legge prevedesse alcun tipo di raccordo per la transizione tra le due metodologie di calcolo". L'ente, infatti, a fine 2012 ha proceduto ad effettuare due nuove assunzioni a tempo indeterminato il cui costo ha comportato necessariamente l'aumento della spesa del personale. Tale violazione è stata, inoltre, constatata dallo stesso organo di revisione nella relazione sulla proposta di delibera di approvazione del rendiconto della gestione 2013 da sottoporre al Consiglio comunale (spesa del personale 2012: 1.476.618,25 euro – spesa del personale 2013: 1.481.453,76 euro).

L'ente, in sede di contraddittorio, ha confermato quanto dichiarato in risposta alla nota istruttoria della Sezione circa l'aumento di spesa di personale rispetto all'esercizio precedente a causa di nuove assunzioni effettuate a fine esercizio 2012 sostenendo, sulla base di precedenti orientamenti della Corte, che la verifica del limite di spesa sia da operare tramite il calcolo di un costo teorico 2012 che tenga conto della retribuzione del personale assunto per l'intero esercizio.

Come specificato nel paragrafo II.4 del documento allegato alla deliberazione n. 171/2014, tale fenomeno è da considerarsi grave in quanto pregiudica il raggiungimento degli obiettivi di finanza pubblica ai quali debbono concorrere gli enti locali, in base ai principi fondamentali di coordinamento della finanza pubblica richiamati dalla legge.

La Sezione, anche alla luce di quanto complessivamente rappresentato dall'ente, non può esimersi dal confermare l'irregolarità evidenziata e ritiene necessario che siano intraprese, per i successivi esercizi finanziari, azioni tali da contenere la spesa per il personale entro i limiti indicati dal legislatore."

- 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 riscontro alla citata deliberazione n. 331/2015, 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 delle Sezione espresse nella citata deliberazione 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 e delle risorse. Tale esigenza di ulteriori approfondimenti è stata oggetto di confronto e di informazione al Presidente del Consiglio comunale, anche ai fini della relativa comunicazione ai Consiglieri comunali, nonché all'organo di revisione."

- che 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, al fine di adeguarsi gradatamente agli indirizzi di bilancio più rispondenti ad una sana e corretta gestione finanziaria.";

- che, sempre sul profilo del risultato di amministrazione, e in particolare per quanto riguarda l'irregolarità riscontrata per il mancato riconoscimento e finanziamento del debito fuori bilancio, l'ente ha dichiarato che in sede di approvazione del bilancio di previsione 2015 (delibera consiliare del 19 agosto 2015, n. 49) ha previsto, con apposito stanziamento, il finanziamento del debito, che sarà sottoposto al necessario riconoscimento da parte del Consiglio comunale nella prossima adunanza utile;

- che, in riferimento all'irregolarità riscontrata sulla spesa di personale, l'ente ha dichiarato che già nell'esercizio 2014 ha rispettato i limiti di spesa, così come previsti dall'art. 1, comma 557 della l. n. 296/2006;

RITENUTO

- che quanto dichiarato dall'ente 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. 331/2015 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 per quanto concerne l'irregolarità segnalata e riferita al mancato riconoscimento e finanziamento del debito fuori bilancio, questa non può ritenersi completamente rimossa nonostante l'apprezzabile attività posta in essere dall'ente, che, con l'approvazione del bilancio di previsione 2015, ha già provveduto al finanziamento del debito, e che, come detto, provvederà tempestivamente al suo necessario riconoscimento;

- che in riferimento all'irregolarità segnalata sulla spesa di personale, questa non può ritenersi completamente rimossa nonostante l'apprezzabile attività posta in essere dall'ente, che, come dichiarato, afferma di aver ricondotto tale spesa, a partire dall'esercizio 2014, nei limiti di cui all'art. 1, comma 557 della l. n. 296/2006;

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

- che le valutazioni sopra espresse circa i provvedimenti adottati per rimuovere le irregolarità riscontrate, in materia di debiti fuori bilancio e spesa di personale, attengono all'esercizio oggetto d'esame, e non considerano in modo analitico le risultanze dei rendiconti 2014 e 2015, che saranno oggetto di successiva valutazione;

DELIBERA

Sulla base di quanto segnalato dall'ente, la Sezione ritiene non rimosse le irregolarità riscontrate 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 e dei provvedimenti adottati in materia di debiti fuori bilancio e spesa di personale.

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 e dei provvedimenti adottati in materia di debiti fuori bilancio e di spesa di personale, 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 14 ottobre 2015.

Il relatore
Marco Boncompagni



Il presidente
Roberto Tabbita



Depositata in segreteria il **16 OTT. 2015**

Il funzionario preposto al servizio di supporto
Claudio Felli

