

Del. n. 130/2015/PRSP



Corte dei Conti

SEZIONE REGIONALE DI CONTROLLO PER LA TOSCANA

composta dai magistrati:

Paolo PELUFFO
Nicola BONTEMPO
Emilia TRISCIUOGLIO
Marco BONCOMPAGNI

presidente f.f.
consigliere
consigliere, relatore
consigliere

nell'adunanza del 21 maggio 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 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;

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 2014;

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 nota del 29 settembre 2014, n. 5155, con cui la Sezione ha dato avvio all'inserimento nel sistema S.I.Qu.E.L. dei questionari relativi al rendiconto della gestione finanziaria 2013;

VISTA la relazione pervenuta alla Sezione dall'organo di revisione del Comune di **AREZZO (AR)** in ordine al rendiconto 2013;

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

TENUTO CONTO che l'ente non ha prodotto osservazioni e delucidazioni in relazione alle gravi irregolarità esposte nella bozza di deliberazione inviata con nota dell'11 maggio 2015, n. 3070;

UDITO il relatore, cons. Emilia Trisciuoglio;

CONSIDERATO

- che l'art. 1, commi 166 e 167, l. n. 266/2005, come modificato dal d.l. n. 174/2012, convertito dalla l. n. 213/2012, e le "linee guida" della Sezione delle autonomie prevedono l'adozione di "specifiche pronunce di accertamento" nel caso di mancato rispetto degli obiettivi annuali posti dal patto di stabilità interno, del vincolo previsto in materia di indebitamento dall'art. 119, comma 6, Cost., dei principi di sostenibilità dell'indebitamento, nonché nelle ipotesi di violazione dei principi di sana gestione finanziaria e di irregolarità grave, ritenendosi tale una irregolarità che sia suscettibile di pregiudicare gli equilibri economico-finanziari degli enti;

- che l'art. 148-bis TUEL, introdotto dall'art. 3, comma 1, lett. e), d.l. n. 174/2012, convertito dalla l. n. 213/2012, stabilisce che, entro sessanta giorni dalla comunicazione del deposito della pronuncia di accertamento, l'ente locale adotti i provvedimenti idonei a rimuovere le irregolarità e a ripristinare gli equilibri di bilancio e che tali provvedimenti correttivi siano trasmessi alla Sezione regionale di

controllo che li verifica entro trenta giorni dal ricevimento, prevedendo inoltre che “qualora l’ente non provveda alla trasmissione dei suddetti provvedimenti o la verifica delle Sezioni regionali di controllo dia esito negativo, è preclusa l’attuazione dei programmi di spesa per i quali è stata accertata la mancata copertura o l’insussistenza della relativa sostenibilità finanziaria”;

- che gli elementi complessivamente emersi potranno essere valutati anche ai fini di cui all’art. 148 TUEL, come sostituito dall’art. 3, comma 1, lett. e), d.l. n. 174/2012, convertito dalla l. n. 213/2012, che assegna alla Sezione regionale di controllo la verifica della legittimità e della regolarità delle gestioni e del funzionamento dei controlli interni ai fini del rispetto delle regole contabili e dell’equilibrio di bilancio;

- che la Sezione regionale di controllo della Toscana ha approvato, con la deliberazione 25 settembre 2014, n. 171, i criteri per l’esame dei rendiconti degli enti locali relativi all’esercizio finanziario 2013;

- che, come chiarito nella citata deliberazione, la Sezione ritiene meritevoli di segnalazione non solo questioni strettamente finanziarie e contabili che mettono a rischio l’equilibrio di bilancio, ma anche fenomeni che evidenzino problematiche suscettibili di determinare, in prospettiva, pericoli per la stabilità finanziaria dell’ente;

- che la Sezione – seguendo anche gli orientamenti assunti dalla Sezione delle autonomie – ritiene che la gravità della irregolarità contabile non è tanto da valutare alla stregua delle modalità e/o del grado di scostamento dalla norma, quanto, soprattutto, del rischio di ripercussioni sugli equilibri di bilancio;

- che la Sezione, nell’ambito dei profili esaminati, ha concentrato il controllo sulle gravi irregolarità ritenute, tra tanti possibili fenomeni, maggiormente rappresentative di violazioni della normativa vincolistica statale in materia di bilancio e contabilità, di pregiudizio per gli equilibri di bilancio e di difficoltà nel conseguimento degli obiettivi generali di finanza pubblica;

- che, come specificato nella citata deliberazione n. 171/2014, le gravi irregolarità individuate dalla Sezione non necessariamente esauriscono gli aspetti di irregolarità che possono essere presenti nella gestione degli enti, né quelli che possono profilarsi sulla base delle informazioni complessivamente rese nei questionari. Pertanto, il mancato riscontro dei profili che non hanno formato oggetto del controllo non ne comporta una valutazione positiva;

- che la Sezione svolge le proprie verifiche secondo i parametri predefiniti nella citata deliberazione n. 171/2014. In alcuni casi, il parametro che definisce la grave irregolarità contabile è contenuto in specifiche disposizioni normative, ovvero è tratto dai principi contabili o, più in generale, dal complesso delle norme che definiscono il sistema di contabilità degli enti locali. In altri casi, invece, e con

particolare riferimento ai fenomeni contrari alla sana gestione, i parametri sono tratti dalla prassi, da analisi statistiche o dall'esperienza maturata nel controllo e si traducono in "fattori di criticità" che la Sezione analizza anche sulla base della storia dell'ente e di valutazioni di stock e di trend;

- che taluni fenomeni possono essere valutati con particolare riguardo al loro consolidamento strutturale. Le serie storiche dei profili individuati dalla Sezione quali rivelatori di situazioni di grave criticità possono, pertanto, essere valutate con riferimento agli ultimi tre esercizi finanziari e alle eventuali pronunce già emesse dalla Sezione in esito all'esame dei questionari;

- che le "specifiche pronunce di accertamento" in ordine all'eventuale mancato rispetto della normativa, dei criteri e delle regole contabili, sono indirizzate all'organo elettivo e all'organo di vertice dell'ente, chiamati ad adottare le misure consequenziali per il ripristino degli equilibri di bilancio e della regolarità amministrativo-contabile;

DELIBERA

Il rendiconto 2013 del Comune di Arezzo (AR), come rappresentato nella relazione dell'organo di revisione e nei prospetti ad essa allegati, evidenzia le seguenti criticità o irregolarità gravi, che danno luogo a specifica pronuncia di accertamento.

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.

Dal questionario al rendiconto 2013 si evince 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; infatti, a fronte di riscossioni complessive di entrate in conto capitale (titoli IV e V al netto dell'anticipazione di tesoreria) per euro 9.126.228,59, le entrate a specifica destinazione indicate come vincolate sono pari ad euro 7.587.153,53. Nelle note al questionario 2013, in relazione ai dati inseriti nel prospetto sui vincoli di cassa, l'ente richiama l'operazione straordinaria di ricalcolo dei vincoli di cassa effettuata nel corso del 2013.

Infatti, il comune di Arezzo, nell'esercizio 2013, aveva ricalcolato, secondo una propria metodologia, i fondi vincolati per cassa al 31/12/2012 e le conseguenti giacenze presso la tesoreria comunale.

Sulla correttezza dei parametri applicati per definire i fondi vincolati per cassa la Sezione, in sede di esame del rendiconto 2012, con deliberazioni n. 12/2014 e n. 55/2014, si era riservata di esprimere ogni definitiva valutazione in merito.

In sede istruttorio al rendiconto 2013, nei chiarimenti forniti con la nota del 28 aprile 2014, n. 49121, l'ente ha confermato che "la metodologia utilizzata nel 2013 per il

calcolo delle giacenze vincolate di tesoreria è conforme a quanto già dichiarato con ns. nota 35503 del 26.3.2014”, evidenziando che le entrate da concessioni edilizie e da alienazioni patrimoniali non sono gestite all'interno dei vincoli di tesoreria e che “le entrate vincolate presso la Tesoreria sono solo quelle indicate dall'art. 180, c.3, lett. d) Tuel”.

La Sezione, in merito alla gestione dei fondi vincolati, osserva 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 finanzierebbe le spese "ordinarie" con risorse che viceversa sono destinate a specifici interventi, senza che questo fenomeno, pur consentito dal TUEL, avesse 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".

Rispetto a questo inquadramento, l'ente esprime, nelle note istruttorie, alcune obiezioni richiamando la distinzione fra entrate genericamente destinate agli investimenti, per le quali vige esclusivamente un vincolo di competenza, ed entrate a specifica destinazione, che sarebbero da considerare vincolate anche in termini di cassa. L'ente, infatti, ha precisato che "le entrate vincolate presso la Tesoreria sono solo quelle indicate dall'art. 180, c.3, lett. d) Tuel" e che "per ciò che concerne i vincoli di legge, non si ritiene che gli stessi debbano necessariamente coincidere con i vincoli di bilancio". Le motivazioni dell'ente sono essenzialmente fondate sul principio di unità del bilancio e sull'abrogazione dell'art. 12 della l. n. 10/77 che disciplinava la destinazione dei proventi da concessione edilizie e il loro versamento in conti vincolati presso il tesoriere comunale.

Per meglio chiarire, sul punto, l'orientamento della Sezione, occorre precisare che secondo il principio di unità del bilancio, poiché l'ente locale è una entità giuridica unitaria, il complesso delle sue entrate serve a far fronte al complesso delle sue spese. Pertanto i documenti contabili non possono essere articolati in maniera tale da destinare alcune fonti a determinati e specifici impieghi, salvo diversa disposizione normativa.

Il principio di unità del bilancio, dunque, pur essendo regola generale di bilancio, trova eccezioni nella natura vincolata di alcune entrate, che può essere legata ad uno specifico intervento da realizzare o al comparto di bilancio da finanziare (come avviene per le risorse destinate a investimenti). Per queste ultime, quindi, è necessaria una attenta ricognizione al fine della loro corretta gestione: secondo l'orientamento generale, tra esse rientrano le entrate che finanziano le spese in conto capitale, quali i proventi da alienazione e da concessioni edilizie.

Per quanto riguarda i proventi derivanti dall'attività edificatoria, la loro natura e le loro finalità non sono state modificate dall'abrogazione dell'art.12 della l.n.10/77; essi, infatti, si confermano destinati agli interventi in conto capitale (da ultimo art. 1 comma 536 l. n. 190/2014 di proroga dell'art. 2, comma 8 l. n. 244/2007 che consente, in deroga alla destinazione a investimenti, l'utilizzo del 50% per spese correnti generiche e un ulteriore 25% per spese correnti correlate alla natura dei proventi stessi) sia pure in misura percentuale minore rispetto al passato, per far fronte alle difficoltà finanziarie degli enti locali. La destinazione, prevista per legge, al finanziamento per spese in conto capitale, per tali entrate trova la sua specifica destinazione in sede di approvazione del bilancio e dei documenti di programmazione allegati, tra cui il programma delle oo.pp., con l'elenco annuale dei lavori (art. 128 d.lgs.163/2006) e l'elenco annuale dei lavori da eseguire in economia (art. 125 c.7 d.lgs.n.163/2006).

Ciò detto, l'eccezione al principio di unità del bilancio, mentre non fa sorgere dubbi interpretativi quando la sua applicazione attiene alla competenza del bilancio, sembra trovare negli enti una diversa declinazione quando deve essere esteso all'ultima fase gestionale del procedimento di entrata e di spesa come sembra sostenere l'ente in sede istruttoria.

Il dettato normativo dell'art. 180, secondo il quale le reversali di incasso devono indicare gli eventuali vincoli di destinazione delle entrate derivanti da legge, da trasferimenti o da prestiti, sembra richiedere esplicitamente che anche nella fase

della riscossione dell'entrata venga individuato il vincolo di destinazione che è proprio dell'entrata. A giudizio della Sezione, dunque, non si rinvergono nell'ordinamento giuridico e nei principi contabili, indicazioni che confermino una diversa applicazione del principio dell'equilibrio del bilancio (di competenza e di cassa) e di unicità tra le fasi di programmazione e gestione (che definiscono la competenza del bilancio) e le movimentazioni dei flussi di cassa.

In riferimento alla deliberazione n. 282/12 della Sezione regionale di controllo della Corte dei conti della Lombardia, richiamata dall'ente a sostegno della propria metodologia nell'individuazione delle entrate vincolate anche per cassa, occorre precisare come la stessa sottolinei che, in caso di entrate in conto capitale genericamente destinate a creazione di nuova ricchezza e successivamente vincolate, per scelta autonoma dell'ente (non obbligata da disposizione di legge o regolamentari) a determinate spese in conto capitale (come nel caso dei proventi per permessi di costruire), l'eventuale utilizzo per cassa di tali somme, se poi crea ritardi nei pagamenti, può costituire irregolarità finanziaria anche se non violazione di legge (ai sensi dell'art. 195 del Tuel).

Proprio per evitare tale irregolarità, e i conseguenti potenziali rischi per gli equilibri del bilancio, anche nella prospettiva della piena applicazione dei principi del d.lgs. n. 118/2011, la Sezione ritiene indispensabile una gestione delle risorse destinate ad investimenti prudente e attenta anche in termini di cassa.

L'ente, in sede di controdeduzioni, non ha prodotto osservazioni e delucidazioni in relazione alle gravi irregolarità esposte nella bozza di deliberazione inviata dalla Sezione con nota dell'11 maggio 2015, n. 3070;

Per tutte le ragioni sopra 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.

Ai sensi dell'art. 148-bis TUEL, e ai fini del successivo esercizio dell'attività di controllo spettante a questa Sezione, l'ente dovrà dare evidenza delle adeguate misure correttive, entro sessanta giorni dalla comunicazione di avvenuto deposito della pronuncia di accertamento.

DISPONE

che copia della presente deliberazione sia trasmessa al Consiglio comunale, al Sindaco, all'Organo di revisione dell'ente e, per conoscenza, al Consiglio delle autonomie locali.

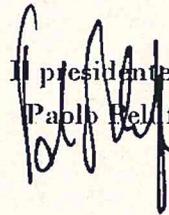
La presente pronuncia è soggetta a obbligo di pubblicazione da parte del Comune, ai sensi dell'art. 31 d.lgs. 14 marzo 2013, n. 33 (concernente il "Riordino della disciplina riguardante gli obblighi di pubblicità, trasparenza e diffusione di informazioni da parte delle pubbliche amministrazioni").

Così deciso in Firenze, nell'adunanza del 21 maggio 2015.

Il relatore
Emilia Triscuoglio



Il presidente f.f.
Paolo Beluffo



Depositata in segreteria il **22 MAG. 2015**

Il funzionario preposto al servizio di supporto

Claudio Felli

