



REPUBBLICA ITALIANA

CORTE DEI CONTI

La Sezione del controllo per la Regione Sardegna

composta dai magistrati:

Dott. Antonio Contu	Presidente
Dott.ssa Susanna Loi	Consigliere
Dott.ssa Cristina Ragucci	Referendario (relatrice)
Dott.ssa Elisa Carnieletto	Referendario
Dott.ssa Lucia Marra	Referendario
Dott.ssa Valeria Mascello	Referendario

nella camera di consiglio del 10 aprile 2024;

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;

Visto lo Statuto speciale della Regione Autonoma della Sardegna approvato con legge costituzionale 26 febbraio 1948, n. 3;

Visto il decreto del Presidente della Repubblica n. 21 del 16 gennaio 1978, come modificato dal decreto legislativo 9 marzo 1998, n. 74, recante norme di attuazione dello Statuto speciale per la Sardegna concernente il controllo sugli atti della Regione;

Visto il decreto legislativo 18 agosto 2000, n. 267, recante il Testo Unico delle Leggi sull'Ordinamento degli Enti Locali;

Vista la legge 5 giugno 2003, n. 131;

Vista la legge 23 dicembre 2005, n. 266, art. 1, commi 166 e seguenti;

Vista la legge 31 dicembre 2009, n. 196;

Visto il decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118;

Vista la deliberazione n. 14/2023/INPR del 13 febbraio 2023 e il relativo allegato, con la quale la Sezione di controllo della Corte dei conti per la Regione Autonoma della Sardegna ha approvato il programma di controlli istituzionali per l'anno 2023;

Viste le *"Linee guida e relativo questionario per gli organi di revisione economico finanziaria degli enti locali per l'attuazione dell'articolo 1, commi 166 e seguenti della legge 23 dicembre 2005, n. 266"* approvate dalla Sezione delle autonomie con deliberazioni n. 9/2020/INPR, n. 7/2021/INPR, n. 10/2022/INPR;

Dato atto che ai fini della presente verifica sono stati utilizzati i dati finanziari desunti dalla Banca Dati Amministrazioni Pubbliche (BDAP), dal sistema Con.Te. e dalla sezione Amministrazione trasparente nel sito web istituzionale dell'Ente;

Visto il decreto del Presidente n. 19 del 08/11/2023 con il quale è stato assegnato al Referendario dott.ssa Cristina Ragucci l'esame dei rendiconti esercizi 2019/2021 del Comune di Bottidda;

Visto il questionario sul rendiconto per la gestione finanziaria degli esercizi 2019, 2020 e 2021, rilevati nel sistema Con.Te;

Vista la documentazione acquisita sul sito istituzionale dell'Ente, sezione *"Amministrazione trasparente"* e sul portale BDAP del MEF;

Richiamata integralmente la propria deliberazione n. 02/2024/PRSE del 23 gennaio 2024;

Vista la nota n. 2110 del 3 aprile 2024, con la quale il Magistrato Istruttore e Relatore ha deferito la proposta di deliberazione per la pronuncia da parte della Sezione regionale di controllo;

Vista l'ordinanza presidenziale n. 4/2024 del 5 aprile 2024, con la quale la Sezione è stata convocata per la camera di consiglio del 10 aprile 2024;

Udito il relatore, Cristina Ragucci;

FATTO E DIRITTO

Quadro normativo di riferimento

La legge 23 dicembre 2005, n. 266, all'art. 1, comma 166 ha previsto che le Sezioni regionali di controllo della Corte dei conti, *"ai fini della tutela dell'unità economica della Repubblica e del coordinamento della finanza pubblica"*, svolgano verifiche ed accertamenti sulla gestione finanziaria degli Enti locali, esaminando, per il tramite delle relazioni trasmesse dagli organi di revisione economico-finanziaria degli enti locali (comma 166), i bilanci di previsione ed i rendiconti.

L'art. 148-bis del d.lgs. 267/2000, inserito nel Testo unico degli enti locali dall'art. 3 del D.L. 174/2012, esplicita le finalità del controllo de quo nel senso di *"verifica del rispetto degli obiettivi annuali posti dal patto di stabilità interno, dell'osservanza del vincolo previsto in materia di indebitamento dall'articolo 119, sesto comma, della Costituzione, della sostenibilità dell'indebitamento, dell'assenza di irregolarità suscettibili di pregiudicare, anche in prospettiva, gli equilibri economico-finanziari degli enti"*, ne definisce l'ambito *"Ai fini di tale verifica, le Sezioni regionali di controllo della Corte dei conti accertano altresì che i rendiconti degli enti locali tengano conto anche delle partecipazioni in società controllate e alle quali è affidata la gestione di servizi pubblici per la collettività locale e di servizi strumentali all'ente"* e stabilisce gli effetti delle relative risultanze (comma 3) *"Nell'ambito della verifica di cui ai commi 1 e 2, l'accertamento, da parte delle competenti sezioni regionali di controllo della Corte dei conti, di squilibri economico-finanziari, della mancata copertura di spese, della violazione di norme finalizzate a garantire la regolarità della gestione finanziaria, o del mancato rispetto degli obiettivi posti con il patto di stabilità interno comporta per gli enti interessati l'obbligo di adottare, entro sessanta giorni dalla comunicazione del deposito della pronuncia di accertamento, i provvedimenti idonei a rimuovere le irregolarità e a ripristinare gli equilibri di bilancio. Tali provvedimenti sono trasmessi alle sezioni regionali di controllo della Corte dei conti che li verificano nel termine di trenta giorni dal ricevimento. 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".

Qualora invece gli esiti non siano così gravi da rendere necessaria l'adozione della pronuncia di accertamento prevista dall'art. 148-bis, comma 3 del TUEL, la Corte segnala agli Enti le irregolarità contabili, anche se non gravi, poiché sintomatiche di precarietà che, in prospettiva, in particolare se accompagnate e potenziate da sintomi di criticità o da difficoltà gestionali, possono comportare l'insorgenza di situazioni di squilibrio, idonee a pregiudicare la sana gestione finanziaria che deve caratterizzare l'amministrazione di ciascun Ente.

Giova ricordare che i controlli delineati dal descritto quadro normativo hanno, pertanto, assunto progressivamente caratteri cogenti nei confronti dei destinatari, proprio per prevenire o contrastare gestioni contabili non corrette, suscettibili di alterare l'equilibrio del bilancio (art. 81 Cost.) e di riverberare tali disfunzioni sul conto consolidato delle pubbliche amministrazioni, vanificando conseguentemente la funzione di coordinamento dello Stato finalizzata al rispetto degli obblighi comunitari (Corte cost. sentenza n. 60/2013).

Esito del controllo

La Sezione procede all'esame della relazione illustrativa di riscontro istruttorio inoltrata dal comune di Bottidda con la nota prot. n. 1601 del 8 marzo 2024, alla quale risultano allegate le note prot. n. 1602, n. 1603 e n. 1604 di pari data, considerato che, con la deliberazione n. 2/2024/PRSE del 23 gennaio 2024, questa Sezione di controllo riscontrava che il comune di Bottidda aveva contabilizzato un FPV di spesa pari a zero, sia di parte corrente che di parte capitale, al 31 dicembre di tutti gli anni compresi nel triennio esaminato, ossia 2019/2021.

Tanto premesso, si riscontra che l'Ente ha rappresentato che la mancata valorizzazione del FPV è derivata da una "scelta", dettata dalla *"mancanza di opportuni dati conoscitivi che l'ufficio Tecnico Comunale avrebbe dovuto comunicare in merito alle tempistiche sull'esecuzione dei lavori imputati agli esercizi di riferimento"* e che **"sono stati conservati i residui passivi correlati alle**

relative entrate". In altri termini, la mancata gestione del fondo in discorso appare legata a difficoltà operative che, da quanto addotto nella risposta in atti, sembrerebbero presenti anche nell'esercizio 2022, per poi affievolirsi nell'esercizio 2023, per il quale è stato affermato che il Comune si è impegnato a "*dare piena applicazione ai principi sull'armonizzazione contabile previsti dal d.lgs. 118/2011 in relazione alla quantificazione del FPV, all'utilizzo della contabilità finanziaria potenziata, alle reimputazione delle obbligazioni a seconda della scadenza della loro esigibilità*". L'affermazione rimane priva di un concreto riscontro, posto che i documenti contabili dell'esercizio 2023 non risultano ancora approvati. **Sicché risulta necessario, che l'Ente trasmetta la documentazione utile alla verifica di quanto addotto, nello specifico eventuali determinazioni di reimputazione di entrate o spese o la deliberazione di Giunta di riaccertamento ordinario dei residui.**

In conclusione, la Sezione prende atto di quanto rappresentato dall'Ente, rilevando, al contempo, che tale scelta contabile, ancorché idonea ad evitare un irregolare incremento del risultato di amministrazione (lettera A) e, dunque, della quota libera (lettera E), rappresenta una grave irregolarità contabile, protratta per di più di 4 esercizi di seguito (2019/2022).

Invero, posto che sotto il profilo sostanziale gli effetti sul risultato di amministrazione, derivanti dalla mancata valorizzazione del FPV al 31/12, sono stati, comunque, compensati dall'incremento dei residui passivi originato dalle mancate reimputazioni, in ogni caso la circostanza appare in contrasto con il principio contabile della competenza finanziaria potenziata, a mente del quale gli accertamenti e gli impegni debbono essere registrati in contabilità con imputazione agli esercizi di effettiva esigibilità. Si ritiene di dover rammentare che il fondo in esame è funzionale ad assicurare l'adempimento di obbligazioni legittimamente assunte e in origine dotate di piena copertura finanziaria aspetto che lo rende particolarmente rilevante ai fini del mantenimento degli equilibri di

bilancio. Tale fondo, direttamente correlato alla capacità di programmazione degli enti, con particolare riferimento alla corretta gestione dei cronoprogrammi degli investimenti, unitamente al saldo di cassa e al saldo dei residui concorre a determinare il risultato di amministrazione, ed è costituito da somme già accertate e finalizzate a finanziare spese impegnate ed imputate ad esercizi successivi.

Relativamente al prospetto degli equilibri di bilancio allegato al rendiconto 2020, che, come già detto, con la deliberazione n. 2/2024/PRSE, esso presentava una discrasia in ordine a un valore del FPV di c/capitale di entrata pari a 100.000,00 euro. Al riguardo si riscontra **che l'Ente si è limitato ad allegare il prospetto ricompilato**, senza valorizzazione dei campi relativi al FPV, adducendo a giustificazione dell'errore un'anomalia derivante *"da un errata gestione dell'operazione contabile a livello pratico sul gestionale di contabilità da parte di questo ufficio, ma dettata dalla cronologia nell'approvazione dei documenti contabili dell'esercizio 2020"*.

La Sezione, in disparte le addotte problematiche gestionali, osserva che la risposta fornita desta non poche perplessità nella parte in cui si richiama la cronologia delle operazioni di predisposizione del Bilancio 2020 e del riaccertamento dei residui al 31/12/2019, mentre la criticità si riferisce alla compilazione del prospetto allegato al rendiconto 2020, che presenta un FPV di entrata 2020 non corrispondente al FPV di spesa 2019, così come da documentazione allegata ai rispettivi rendiconti di gestione.

In buona sostanza l'Ente aveva a disposizione due riaccertamenti ordinari dei residui per eliminare l'incongruenza, ossia un'operazione contabile prodromica all'inserimento degli stessi nel rendiconto, in ossequio ai criteri stabiliti nel punto 9.1 dell'allegato 4/2 (principio contabile concernente la contabilità finanziaria) al decreto legislativo 118/2011.

Ciò posto, la Sezione ritiene che la semplice ricompilazione del prospetto degli equilibri non sia sufficiente a sanare l'errore, dato che si tratta di un prospetto

allegato al rendiconto e approvato dal Consiglio comunale¹ contestualmente allo stesso.

La Sezione, pertanto, invita l'Ente a riapprovare con delibera del Consiglio comunale il solo prospetto degli equilibri di bilancio al 31/12/2020 e a dar seguito agli adempimenti di pubblicazione derivanti.

Passando all'esame delle criticità legate alla gestione delle risorse vincolate nel triennio in esame, questa Sezione, con la citata delibera n. 2/2024/ PRSE, riscontrava come ad una mancata valorizzazione delle quote vincolate del risultato di amministrazione², corrispondesse uguale fenomeno per la parte vincolata della cassa, invitando l'Ente a riferire sulla gestione dei fondi vincolati.

L'Ente riferisce sul punto facendo rinvio, anche in questo caso, al conto consuntivo 2023 in fase di approvazione, a partire dal quale si è data *"piena applicazione ai principi sull'armonizzazione contabile previsti dal d.lgs. 118/2011"*, inviando inoltre, in allegato alla nota di risposta, il *"Prospetto dimostrativo del risultato di amministrazione – Esercizio 2023"*. La Sezione osserva che da tale prospetto risulta: che la parte vincolata dell'avanzo di amministrazione, pari a 120.250,97 euro, è per 6.680,07 euro vincolata per trasferimenti, in quanto relativa ad un finanziamento RAS del quale non si conosce la destinazione specifica, mentre per i restanti 113.570,90 euro l'Ente precisa che *"anch'essa relativa ad un trasferimento, ma ministeriale, durante il periodo Covid e relativo al Fondo Funzioni Fondamentali di cui al D.L. n. 34 del 2020 (c.d. decreto Rilancio)"*, **vincolo apposto in quanto, secondo quanto dichiarato dall'Ente "vista la natura della risorsa credo sia più corretto il vincolo dell'ente al posto del vincolo derivante dal leggi o principi contabili"**.

Si rileva che, anche in questo caso, poiché non risulta ancora approvato il rendiconto 2023, non è possibile dare riscontro a quanto dichiarato dall'Amministrazione, per quanto dal riferimento all'esercizio 2023 appaia, implicitamente deducibile, una

¹ Attualmente sulla piattaforma BDAP e sul sito web del Comune di Bottida, nella sezione Amministrazione trasparente (seppure in ritardo come verrà evidenziato nel seguito), è presente la documentazione con i valori contabili errati.

² Tranne che per il 2021 dove risultano non meglio specificati vincoli derivanti da leggi e principi contabili per 113.570,90 euro.

importante e ulteriore circostanza, ossia che le irregolarità segnalate da questa Sezione, sembrano essersi protratte anche per tutto il 2022 e che l'Ente abbia, pertanto, deciso di intraprendere, per sua diretta ammissione, un corretto nonché adeguato percorso di applicazione dei principi dell'armonizzazione contabile in sede di redazione del rendiconto 2023.

Tanto riscontrato, la Sezione ritiene di cogliere l'occasione per richiamare quanto indicato al punto 9.2.8 dell'allegato 4/2 al d.lgs. n. 118/2011, in materia di quote vincolate del risultato di amministrazione, nei termini sotto riportati:

"Costituiscono quota vincolata del risultato di amministrazione le entrate accertate e le corrispondenti economie di bilancio:

- a) *nei casi in cui la legge o i principi contabili generali e applicati della contabilità finanziaria individuano un vincolo di specifica destinazione dell'entrata alla spesa. **Per gli enti locali i vincoli derivanti dalla legge sono previsti sia dalle leggi statali che dalle leggi regionali.** Per le regioni i vincoli sono previsti solo dalla legge statale. Nei casi in cui la legge dispone un vincolo di destinazione su propri trasferimenti di risorse a favore dell'ente, si è in presenza di vincoli derivanti da trasferimenti e non da legge;*
- d) ***derivanti da entrate straordinarie, non aventi natura ricorrente, accertate e riscosse cui l'amministrazione ha formalmente attribuito una specifica destinazione.*** *E' possibile attribuire un vincolo di destinazione alle entrate straordinarie non aventi natura ricorrente solo se l'ente non ha rinviato la copertura del disavanzo di amministrazione negli esercizi successivi, ha provveduto nel corso dell'esercizio alla copertura di tutti gli eventuali debiti fuori bilancio (per gli enti locali compresi i debiti fuori bilancio ai sensi dell'art. 193 del TUEL, nel caso in cui sia stata accertata, nell'anno in corso e nei due anni precedenti l'assenza dell'equilibrio generale di bilancio). Le regioni possono attribuire il vincolo di destinazione in caso di disavanzo da indebitamento autorizzato con legge non ancora accertato. I vincoli attribuiti dalla regione con propria legge regionale sono considerati*

«vincoli formalmente attribuiti dalla regione e non vincoli derivanti dalla legge e dai principi contabili».”

Ciò posto, la Sezione ritiene di sottolineare che - considerato che l’Ente ha la possibilità di apporre formalmente un vincolo soltanto in presenza di entrate straordinarie e non aventi natura ricorrente, come nel caso di specie - e tale vincolo deve essere apposto formalmente, mediante un atto di deliberazione che ne individui la destinazione d’uso, non è, quindi, sufficiente indicarlo nel prospetto di composizione dell’avanzo di amministrazione.

Nel caso specificamente indicato di finanziamento di natura statale relativo al Fondo Funzioni Fondamentali di cui al d.l. n. 34 del 2020 (c.d. decreto Rilancio), si invita l’Ente a prendere visione anche dei chiarimenti operativi pubblicati dalla Ragioneria Generale dello Stato, anche in forma di FAQ.³

Pertanto, la Sezione valuta positivamente l’atteggiamento prudentiale dell’Ente nel vincolare la quota residuale di tale trasferimento, in vista di un’ipotetica restituzione futura, ma raccomanda, al contempo, un’attenzione crescente nell’applicazione dei principi dell’armonizzazione contabile contenuti nel d.lgs. n. 118/2011.

L’Ente prosegue, poi, nella risposta in atti affrontando il tema della cassa vincolata che, secondo quanto contro dedotto, è stata motivo di numerose difficoltà e perplessità, anche se le disponibilità di cassa del Comune si attestano su livelli che garantiscono un elevato margine di tranquillità nella gestione delle spese, senza problemi gestionali o di tenuta contabile che possano pregiudicare un’eventuale ricostruzione dei vincoli esistenti.

³ FAQ del 12 aprile 2021 *“Le risorse vincolate non utilizzate del fondo per le funzioni ex art 106 del DL 34/2020, sono rappresentate tra i “Vincoli da legge”, unitamente alla quota 2021 dei contratti di servizio continuativo oggetto di certificazione e alla quota riconosciuta e non utilizzata per TARI-TARI-Corrispettivo e TEFA, di cui rispettivamente alle Tabelle 1 e 2 del decreto certificazione. I ristori specifici di spesa, non utilizzati, incrementano la quota vincolata e devono essere rappresentati, separatamente per ciascuna tipologia di ristoro, tra i “Vincoli da trasferimenti omissis.”.*

La Sezione prende atto positivamente di quanto dichiarato dall'Ente in merito alla propria solidità finanziaria, ma allo stesso tempo riscontra le difficoltà operative nel gestire eventuali vincoli posti sulle risorse di cassa.

Si rende, quindi, necessario che l'Ente attui tutte le misure necessarie, comprese modifiche nelle procedure contabili e/o nell'azione amministrativa, al fine di garantire la corretta rilevazione delle poste vincolate nell'ambito della gestione di cassa.

La Sezione raccomanda, inoltre, che l'Ente si attivi a ricostruire i vincoli di cassa esistenti, con evidenza delle connesse operazioni, già in occasione dell'approvazione del conto consuntivo 2023, in quanto, in mancanza di tali risultanze, sarebbe distorta anche la rappresentazione dei dati contabili dello stesso rendiconto, in continuità con i precedenti già analizzati.

Infine, riguardo alle ulteriori criticità riscontrate in merito al mancato rispetto delle disposizioni in materia di trasparenza ai sensi del d.lgs. n. 33/2013, poiché alla data della delibera n. 2/2024/PRSE di questa Sezione di controllo risultavano pubblicati soltanto i prospetti del conto di bilancio 2019, parte entrata e parte spesa, senza altri allegati e nessun documento o allegato relativo al rendiconto 2020, il Comune di Bottidda ha chiarito che la mancata pubblicazione deriva da una mera dimenticanza a cui l'Ente ha posto rimedio a seguito dei rilievi ricevuti da questa Corte dei conti.

La Sezione riscontra l'adempimento, seppur tardivo, raccomandando di effettuare tempestivamente le pubblicazioni obbligatorie, in ossequio alle disposizioni previste dal d.lgs. n. 33/2013.

P.Q.M.

La Sezione regionale di controllo per la Sardegna, riservandosi ulteriori verifiche ed approfondimenti, chiede al Comune di Bottidda di:

- trasmettere la documentazione utile al riscontro della gestione del FPV negli esercizi successivi a quelli analizzati, nello specifico eventuali determinazioni

- di reimputazione di entrate o spese o deliberazione di giunta di riaccertamento ordinario dei residui;
- gestire con attenzione le fasi di aggiornamento del cronoprogramma dei diversi interventi in coerenza con le reimputazioni della spesa agli esercizi successivi, al fine di conformarsi alla sana gestione finanziaria;
 - riapprovare il solo prospetto degli equilibri di bilancio al 31/12/2020, dando seguito agli adempimenti di pubblicazione derivanti;
 - ricostruire i vincoli di cassa esistenti, con evidenza di tale operazione già in occasione dell'approvazione del conto consuntivo 2023;
 - rispettare disposizioni sulla trasparenza ai sensi del d.lgs. n.33/2013, ed effettuare un aggiornamento continuo e puntuale della sezione "*Amministrazione trasparente*" del sito istituzionale.

DISPONE

che copia della presente deliberazione sia trasmessa, a cura della Segreteria, al Sindaco, al Presidente del Consiglio comunale, al responsabile dei servizi finanziari e all'Organo di revisione del Comune di Bottidda.

Si ricorda l'obbligo di pubblicazione sul sito istituzionale dell'Ente ai sensi dell'art. 31, d.lgs. n. 33/2013.

Così deliberato, in Cagliari, nella camera di consiglio del 10 aprile 2024.

Il Magistrato relatore

Cristina Ragucci

Il Presidente

Antonio Contu

Depositata in Segreteria il 10 aprile 2024

IL DIRIGENTE

Dott. Giuseppe Mullano