Deliberazione n. 35/2025/PRSE

REPUBBLICA ITALIANA

CORTE DEI CONTI

La Sezione del controllo per la Regione Sardegna

composta dai magistrati:

Dott. Antonio Contu	Presidente
Dott. Maurizio Massa	Consigliere
Dott.ssa Cristina Ragucci	Primo Referendario (relatore)
Dott.ssa Elisa Carnieletto	Referendario
Dott.ssa Tiziana Sorbello	Referendario
Dott. Raffaele Giannotti	Referendario
Dott. Davide Nalin	Referendario

nella camera di consiglio del 24 febbraio 2025;

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;

CORTE DEI CONTI - SEZ_CON_SAR - DEL-Reg.-SC_SAR - 0000035 - 25/02/2025 - 09:23

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 8/11/2023 con il quale è stato assegnato al primo Referendario dott.ssa Cristina Ragucci l'esame dei rendiconti esercizi 2019/2021 del Comune di Bosa;

Visti i questionari sul rendiconto per la gestione finanziaria degli esercizi 2019/2021, rilevati nel sistema Con.Te;

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

Vista la nota n. 859 del 17 febbraio 2025, 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. 3/2025 del 19 febbraio 2025, con la quale la Sezione è stata convocata per la camera di consiglio del 24 febbraio 2025;

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 tali 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).

Tanto premesso, il Collegio procede all'esame dei rendiconti 2019, 2020 e 2021 del Comune di Bosa, utilizzando i dati desunti dalla Banca Dati Amministrazioni Pubbliche (BDAP), dal sistema Con.Te. e dalla sezione Amministrazione trasparente nel sito web istituzionale dell'Ente.

Con riferimento a tali esercizi, sono stati, al momento, analizzati, in particolare, i dati relativi al risultato di amministrazione, al Fondo Crediti di Dubbia Esigibilità (FCDE) al 31/12, alla cassa vincolata in rapporto al fondo cassa finale e agli equilibri di bilancio, in relazione ai quali si ritiene di instaurare fin da subito il contraddittorio con l'Ente.

La Sezione intende, inoltre, sottolineare che, per completezza, sono state effettuate verifiche sul Fondo Pluriennale vincolato, sull'eventuale attivazione di anticipazioni di tesoreria e di liquidità e verifica dell'avvenuto rimborso entro l'esercizio, sul saldo della gestione di competenza, sull'avvenuta presentazione del questionario al rendiconto nel portale Con.TE e sul rispetto delle disposizioni sulla trasparenza ai sensi del d.lgs. n. 33/2013. Aspetti su cui la Sezione si riserva di poter effettuare

ulteriori verifiche, in ragione delle evidenze istruttorie che saranno acquisite all'esito del contraddittorio con l'Ente.

La Sezione ritiene di dover, altresì, sottolineare, che le irregolarità che eventualmente emergeranno nelle analisi che si vanno a illustrare, non necessariamente esauriscono gli aspetti critici che possono essere presenti nella gestione dell'ente, 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 presente controllo non ne comporta una valutazione positiva.

Giova rammentare, in particolare in riferimento ai futuri cicli di bilancio che a breve saranno oggetto di verifica da parte della Sezione di controllo, che tutti gli esercizi sopravvenienti nel tempo sono collegati fra loro in modo ordinato e concatenato in quanto, come evidenziato in più occasioni dalla giurisprudenza contabile e da quella costituzionale, "*il principio di continuità degli esercizi finanziari pubblici, che è uno dei parametri teleologicamente collegati al principio dell'equilibrio pluriennale del bilancio di cui all'art. 81 Cost., esige che ogni rendiconto sia geneticamente collegato alle risultanze dell'esercizio precedente, dalle quali prende le mosse per la determinazione delle proprie*" (in tal senso Corte cost. n. 49/2018, il principio è altresì richiamato anche da Corte dei conti, Sezione delle Autonomie, in occasione dell'elaborazione delle linee guida sui rendiconti 2018 approvate con deliberazione n. 12/2019/INPR), dal momento che "*ogni determinazione infedele del risultato di amministrazione si riverbera a cascata sugli esercizi successivi*" (Corte cost. sentenza n. 89 del 2017).

Esito del controllo

Il Consiglio comunale del comune di Bosa ha approvato:

- il rendiconto per l'esercizio 2019 con la deliberazione n. 29 del 14 agosto 2020, oltre il termine di scadenza del 30 giugno 2020, fissato dall'art. 107 del d.l. n. 18 del 17 marzo 2020, che in ragione dell'emergenza sanitaria da Covid 19 aveva differito il termine ordinario del 30 aprile, stabilito dall'art. 227 del TUEL;
- il rendiconto per l'esercizio 2020 con la deliberazione n. 20 del 15 luglio 2021, oltre il termine ordinario del 30 aprile, stabilito dall'art. 227 del TUEL;
- il rendiconto per l'esercizio 2021 con la deliberazione n. 30 del 30 giugno 2022, oltre il termine ordinario di scadenza del 30 aprile.

La Sezione sottolinea che l'approvazione del rendiconto entro i termini è un adempimento di estrema rilevanza nell'ambito della gestione amministrativa e contabile dell'ente locale, atteso che il rendiconto della gestione rappresenta un momento essenziale, quello che dà avvio alla fase della verifica, del processo di pianificazione e di controllo, in grado di contenere informazioni comparative e di misurare i valori della previsione definitiva confrontandoli con quelli risultanti dalla concreta realizzazione dei programmi e degli indirizzi politici. La mancata osservanza dei termini in argomento esprime la difficoltà dell'Ente nella corretta applicazione della normativa e dei principi contabili e rischia, ove reiterata, di rendere asincrona la dimostrazione dei risultati di gestione.

Appare evidente, quindi, che il Comune di Bosa ha avuto difficoltà a rispettare i termini di approvazione del rendiconto nell'intero triennio considerato (2019/2021), pertanto, la Sezione reputa necessario che l'Ente riferisca in merito alle cause della violazione, e alle misure correttive adottate per evitare il ripetersi della criticità.

Un ulteriore aspetto degno di attenzione che emerge dall'esame dei rendiconti del triennio è rappresentato dall'aspetto per cui il Comune di Bosa, in tutti e tre gli anni, ha contabilizzato, un avanzo di amministrazione, parte disponibile, di cui alla lettera E) del prospetto dimostrativo del risultato di amministrazione, con importi non troppo elevati, come sotto riportato.

Evoluzione del risultato di amministrazione – triennio 2019/2021

Evoluzione del risultato d'amministrazione nell'ultimo triennio:	2019	2020	2021
Risultato d'amministrazione (A)	2.166.861,94	1.527.085,16	1.207.428,90
composizione del risultato di amministrazione:			
Parte accantonata (B)	744.580,50	356.012,51	869.112,83
Parte vincolata (C)	1.399.487,54	1.148.041,77	327.767,17
Parte destinata agli investimenti (D)	0,00	0,00	0,00
Parte disponibile (E= A-B-C-D)	22.793,90	23.090,88	10.548,90

Fonte dati: Elaborazione Corte dei conti

Esaminando la relazione dell'organo di revisione al rendiconto 2019[1] (pagina 20) si riscontra la presenza della tabella *"Evoluzione del risultato di amministrazione dell'ultimo triennio"*, dalla quale emerge che lo stesso fenomeno si è verificato nel 2018 (avanzo disponibile 17.779,32 euro), mentre l'esercizio 2017 si è chiuso in disavanzo (-568.856,56 euro), correttamente appostato nel bilancio dell'esercizio 2018, nonché

[1] Verbale del 11 agosto 2020.

recuperato interamente considerato che l'esercizio 2019 chiude con un avanzo disponibile anche se di solo 22.793,90 euro.

Occorre precisare che questo non costituisce chiaramente una irregolarità contabile, ma può essere sintomo di una qualche difficoltà gestionale da parte dell'Ente. Invero, un saldo di parte disponibile, ancorché positivo, ma molto esiguo priva l'Ente di margini di avanzo utilizzabili per far fronte ad eventuali maggiori spese o a possibili minori entrate, inoltre, potrebbe celare un disavanzo non evidenziato, nella misura in cui gli accantonamenti e i vincoli previsti dai principi contabili non risultino correttamente quantificati.

Si vuole sinteticamente rammentare che il risultato di amministrazione (cosiddetto avanzo di amministrazione se positivo o disavanzo se negativo) è il portato di sintesi della gestione del bilancio, ossia un saldo di natura finanziaria che tiene conto, oltre che delle riscossioni e dei pagamenti effettuati dall'Ente, anche dei debiti e crediti. Esso è rappresentato dalla somma algebrica tra il fondo di cassa aumentato dai residui attivi e ridotto dai residui passivi, ed è accertato con l'approvazione del rendiconto della gestione dell'ultimo esercizio chiuso, ai sensi dell'art. 186 del Tuel.

Tornando all'esame del risultato di amministrazione 2019, per determinare le variabili che hanno influito sullo stesso è necessario analizzare il saldo della gestione di competenza pura, ovvero la differenza tra gli accertamenti e gli impegni al netto del FPV in spesa, il saldo della gestione dei residui, il saldo del FPV e l'ammontare dell'avanzo di amministrazione dell'esercizio precedente, come evidenziato nella tabella sotto riportata.

RISCONTRO RISULTATI DELLA GESTIONE	
Gestione di competenza	*2019*
*SALDO GESTIONE COMPETENZA**	911.895,54 €
Fondo pluriennale vincolato iscritto in entrata	1.602.100,86 €
Fondo pluriennale vincolato di spesa	3.063.202,09 €
SALDO FPV	- 1.461.101,23 €
Gestione dei residui	
Maggiori residui attivi riaccertati (+)	640.812,88 €
Minori residui attivi riaccertati (-)	1.295.545,61 €
Minori residui passivi riaccertati (+)	87.289,14 €
SALDO GESTIONE RESIDUI	- 567.443,59 €
Riepilogo	
SALDO GESTIONE COMPETENZA	911.895,54 €
SALDO FPV	- 1.461.101,23 €
SALDO GESTIONE RESIDUI	- 567.443,59 €
AVANZO ESERCIZI PRECEDENTI APPLICATO	1.161.050,73 €
AVANZO ESERCIZI PRECEDENTI NON APPLICATO	2.122.460,49 €
RISULTATO DI AMMINISTRAZIONE AL 31/12/2019	2.166.861,94 €
*saldo accertamenti e impegni del solo esercizio 2019	

Fonte dati: Verbale 11 agosto 2020, Relazione dell'Organo di revisione al rendiconto 2019

Dai dati esposti emerge un risultato positivo derivante dalla competenza, mentre è negativo il saldo derivante dalla gestione dei residui e dal FPV, che vengono però compensati dalla quota di avanzo degli esercizi precedenti non applicato al bilancio. Esaminando le varie quote che devono trovare copertura dall'avanzo di amministrazione nominale (v. art. 187 TUEL), e in particolare le quote accantonate, si ritiene di dover dedicare una particolare attenzione al Fondo crediti di dubbia esigibilità, pari a 744.580,50 euro, il quale assume particolare rilevanza come strumento a tutela degli equilibri di bilancio e nel 2019 rappresenta la totalità delle quote accantonate nel risultato di amministrazione. L'organo di revisione, nella relazione - questionario al rendiconto 2019[2], alla sezione I – Gestione finanziaria punto 4.1, dichiara di aver verificato la regolarità del calcolo del fondo, poi confermata nel parere al rendiconto (alla pagina 7), senza, tuttavia, indicazione del metodo utilizzato.

Dal prospetto sulla composizione del FCDE (allegato al rendiconto 2019), emerge che l'Ente ha sottoposto a svalutazione crediti per un valore complessivo di **3.568.341,94 euro**, di cui 2.868.634,86 euro di residui del Titolo 1° - Entrate correnti di natura tributaria, contributiva e perequativa, e 699.707,08[3] euro del Titolo 3° - Entrate

[2] Prot. 7438 del 20/12/2021.

[3] Di cui 587.136,22 euro derivanti da esercizi precedenti e 112.570,86 euro formatisi nell'esercizio cui si riferisce il rendiconto.

extratributarie. Con presumibile applicazione del metodo ordinario, è stato determinato un accantonamento al FCDE di complessivi **744.580,50 euro**, di cui 697.436,80 euro relativo al titolo I e 47.143,70 euro al titolo III, con una percentuale di copertura dei crediti che l'Ente ha ritenuto di dover svalutare garantito dal FCDE nel 2019 pari al **20,80%**.

Posto che i crediti soggetti a svalutazione del Titolo 1° sono costituiti per 782.516,55 euro da residui formatisi nell'esercizio di competenza e per 2.086.118,31 euro da residui attivi degli esercizi precedenti, la Sezione ritiene che l'accantonamento al FCDE possa risultare non congruo in rapporto ai residui attivi (rapporto del 24,31%), e lo stesso pare potersi affermare anche per il 2020 e 2021.

Estendendo infatti l'analisi agli esercizi successivi, si osserva che nel 2020 il comune di Bosa ha costituito un FCDE, con applicazione del metodo ordinario, pari a 356.012,51 euro, relativo a crediti svalutati del Titolo 1°[4] per 303.478,62, a crediti del Titolo 3° per 9.814,32 euro e 42.719,57 euro relativi alle entrate del Titolo 4° - Entrate in conto capitale, con una percentuale di accantonamento al FCDE pari nell'anno a meno del 7%, quindi ancora inferiore alla stessa del 2019. Anche in questo caso, in considerazione della natura dei crediti, non pare essere un accantonamento sufficiente a compensare il rischio di mancata riscossione.

Scenario analogo anche nel 2021, quando l'Ente ha costituito un FCDE, con applicazione del metodo ordinario, pari a 799.955,69 euro relativo a crediti svalutati del Titolo 1°[5] per 792.038,02 euro, e a crediti del Titolo 3° per 7.074.81 euro, con una percentuale di accantonamento, pari a circa il 15%, che pare anch'essa non essere congrua.

La Sezione reputa pertanto necessario che l'Ente fornisca i dettagli sul calcolo del FCDE per ognuno degli esercizi del triennio analizzato, in quanto non esplicato all'interno delle relazioni che accompagnano il rendiconto di gestione, e le motivazioni che hanno determinato le basse percentuali di svalutazione dei crediti vantati dall'Ente sopra analizzate.

Contribuisce a rendere ancor più complessa la situazione finanziaria la circostanza che il comune di Bosa nell'esercizio 2019 "*non ha accantonato fondi per passività potenziali correlati al contenzioso esistente al 31/12*", così come dichiarato dal revisore nella

[4] Crediti soggetti a svalutazione pari a 4.170.190,76 euro.
[5] Crediti soggetti a svalutazione pari a 4.893.262,89 euro.

relazione al rendiconto (pag. 10), in cui si afferma poi: *"le quote accantonate per la copertura degli oneri da contenzioso in essere non sono congrue rispetto al valore del contenzioso pendente (secondo i criteri di cui al punto 5.2 lett. h)"*. La stessa criticità si verifica anche nel 2020, come risulta da *"Allegato a/1) Risultato di amministrazione – quote accantonate"*, mentre non è stato possibile consultare la relazione del revisore in quanto non presente tra gli allegati, mentre nel 2021 è stato effettuato un "*accantonamento per fondo rischi contenzioso per 70.000,00 euro, determinato secondo le modalità previste dal principio applicato alla contabilità finanziaria al punto 5.2 lettera h) e tenuto conto di quanto previsto dall'OIC 31 per la definizione della gradualità del rischio, per il pagamento di potenziali oneri derivanti da sentenze*".[6]

La Sezione, pertanto, ritiene che il comune di Bosa non abbia determinato correttamente le quote da accantonare nel risultato di amministrazione, come anche attestato dall'organo di revisione nei suoi verbali.

Si rammenta che il risultato formale di amministrazione, secondo il disposto dell'art. 187, comma 1 primo periodo, del TUEL è distinto in fondi liberi, fondi vincolati, fondi destinati agli investimenti e fondi accantonati, e l'ultimo comma del medesimo articolo (primo periodo) stabilisce che: "*Nel caso in cui il risultato di amministrazione non sia sufficiente a comprendere le quote vincolate, destinate e accantonate, l'ente è in disavanzo di amministrazione*". Di talché, se il comune di Bosa avesse calcolato in modo puntuale il fondo crediti di dubbia esigibilità e il fondo per passività potenziali è probabile che avrebbe avuto un risultato di amministrazione sostanziale ancora più contenuto, ancorché negativo, in ragione dell'incapienza del risultato di amministrazione formale.

L'aspetto lumeggia come la quantificazione dei fondi vincolati ed accantonati sia funzionale alla corretta determinazione del risultato di amministrazione disponibile, e fondamentale per preservare la gestione da potenziali squilibri di competenza e di cassa. Si deve mettere in evidenza, a parere di questa Sezione, la fondamentale esigenza di evitare fenomeni artificiosi che si risolvano in "meccanismi manipolativi" (Corte costituzionale pronuncia n. 115/2020) del risultato di amministrazione (Sez. controllo Sardegna deliberazione n. 188 /2024/PRSE).

[6] Pag. 5 Verbale del 27/06/2022.

Un altro aspetto che merita di essere analizzato è la gestione della cassa vincolata da parte dell'Ente nel periodo analizzato.

Dall'esame della relazione – questionario sul rendiconto 2019, nella Sezione 2 al punto 2.1 alla domanda *"L'Ente ha provveduto ad aggiornare correttamente la giacenza di cassa vincolata al 31/12/2020"*, il revisore risponde *"NON RICORRE LA FATTISPECIE"*, mentre nella Sezione I.I - Gestione finanziaria è presente la tabella al punto 3. "*Consistenza del fondo cassa nell'ultimo triennio*", sotto riportata:

	2018	2019	2020
Fondo cassa complessivo al 31.12	2.072.718,97	3.330.844,60	3.585.021,31
Di cui cassa vincolata (1)	2.072.718,97	2.072.718,97	2.072.718,97
(1) Riportare l'ammontare dei fondi vincolati come risultano in tesoreria			

Dalla tabella emerge che nel periodo 2018-2020 la cassa vincolata ha un importo costante pari a 2.072.718,97 euro che coincide con l'importo del saldo finale di cassa complessivo al 31/12/2018.

Non è stato possibile effettuare l'analisi per l'annualità 2021, poiché la gestione della cassa vincolata non è stata trattata all'interno della relazione dell'organo di revisione al rendiconto 2021[7], oltre al fatto che non è stata ancora presentata la relazione – questionario al rendiconto 2021[8], inadempienza già segnalata da questa Sezione con deliberazione n. 100/2024/PRSE.

La Sezione reputa opportuno che l'Ente riferisca in merito alla determinazione della giacenza di cassa vincolata di 2.072.718,97 euro, importo costante evidenziato nel periodo 2018/2020, e sulla sua determinazione relativa all'esercizio 2021, in quanto, in presenza di una irregolarità, risulterebbe distorta la rappresentazione anche dei dati di rendiconto, nel rispetto del principio di veridicità e attendibilità dei dati contabili.

Si deve rammentare che l'art 195 del TUEL pone vari limiti quantitativi e procedimentali all'utilizzo delle risorse vincolate giacenti in cassa, in quanto, pur ammettendo delle deroghe al vincolo di destinazione, l'esigenza fondamentale è che le stesse risorse non siano distolte dalla loro originaria destinazione (impressa dalla

[7] Verbale del 27/06/2022

legge o dalla volontà di terzi finanziatori)[9]. Da ciò deriva quindi la necessità che i movimenti di utilizzo e di reintegro delle somme vincolate siano oggetto di registrazione contabile secondo le modalità indicate nel Principio applicato della contabilità finanziaria.

A tal fine, l'art. 180, comma 3, del d.lgs. n. 267/2000 prescrive, alla lett. d), che l'ordinativo di incasso riporti, fra le altre annotazioni, "*gli eventuali vincoli di destinazione delle entrate derivanti da legge*[10]*, da trasferimenti o da prestiti*" [11]. Allo stesso modo, il successivo art. 185, comma 2 impone, alla lett. i), che anche i mandati di pagamento attestino "*il rispetto degli eventuali vincoli di destinazione stabiliti per legge o relativi a trasferimenti o ai prestiti*".

Alla luce di tali considerazioni, è fondamentale quindi che l'Ente distingua le risorse a generico finanziamento delle spese del bilancio da quelle che finanziano specifici interventi, in quanto oltre ad essere un obbligo posto dal legislatore, è anche un principio di buona gestione dei flussi di cassa.

Di conseguenza l'uso dei fondi a destinazione vincolata, pur se utilizzati temporaneamente in conformità all'art. 195 del Tuel, devono essere prontamente ricostituiti con le prime entrate libere che affluiscono nella cassa. Dette entrate vengono, infatti, reperite dall'Ente per finalità specifiche e, pertanto, il loro ritardato impiego o la distrazione dagli scopi a cui sono stati destinate non solo compromette la realizzazione di tali finalità, ma potrebbe determinare un improprio finanziamento di spese altrimenti non finanziabili.

Alla luce di queste considerazioni, pertanto, appare quantomeno inverosimile che l'importo della cassa vincolata possa rimanere costante in un orizzonte temporale così ampio.

Si invita pertanto l'Ente all'utilizzo delle entrate vincolate in conformità alle disposizioni di cui all'art. 195 del d.lgs. n. 267/2000, alla corretta contabilizzazione degli utilizzi e di eventuali reintegri delle entrate a destinazione vincolata secondo le previsioni del paragrafo 10.6 del principio contabile applicato concernente la

[9] Sezione Autonomie deliberazione n. 17/SEZAUT/2023QMIG

[10] I vincoli di legge sono stati espunti dall'art. 6, comma 6-octies, lett. a), D.L. 7 maggio 2024, n. 60, convertito, con modificazioni, dalla L. 4 luglio 2024, n. 95.
L. 04/07/2024, n. 95.

[11] Prima della novella all'art. 180, c. 3, lett. d) ad opera dell'articolo 6, comma 6 octies, del d.l. 7 maggio 2024 n. 60, convertito, con modificazioni, dalla l. 4 luglio 2024, n. 95 che ha espunto il riferimento ai vincoli derivanti dalla legge.

contabilità finanziaria (allegato 4/2 al d.lgs. n. 118 del 2011). Tale contabilizzazione è necessaria per individuare un eventuale loro utilizzo per il pagamento di spese correnti.

Continuando nell'esame della gestione della cassa comunale da parte del Comune di Bosa nel triennio considerato (2019/2021), la Sezione, ha constatato una lievissima mancata coerenza, di cui si ritiene comunque di dover dar conto per completezza delle verifiche, tra il fondo cassa accertato dall'Ente al 31 dicembre 2019, pari a 3.330.844,60 euro, e il fondo cassa iniziale all'1° gennaio 2020, pari a 3.330.844,59 euro. Tali importi sono riportati nell' "*Allegato a) Prospetto dimostrativo del risultato di amministrazione*", allegati rispettivamente al rendiconto dei due esercizi citati e nel "*Allegato n. 8.1 – Rendiconto del tesoriere*", per il solo 2020, in quanto l'omologo allegato relativo al 2019 non è stato pubblicato sul sito istituzionale dell'Ente.

Tale discrasia, seppur davvero minima, conferma la già accennata difficoltà in ordine alla corretta tenuta delle scritture contabili da parte dell'Ente, nonché una non perfetta conciliazione con i saldi di cassa del tesoriere.

Ciò posto, la Sezione ritiene necessario che l'Ente riferisca in merito alle dinamiche che sottendono alla presenza di tale criticità nella gestione della cassa comunale. Aspetto di fondamentale importanza, tenuto conto che la corretta gestione della cassa vincolata rileva ai fini degli equilibri di bilancio e, in particolare, alla corretta determinazione della situazione finanziaria dell'Ente.

Ben più grave, invece, risulta essere un'altra incongruenza rilevata da questa Sezione, nello specifico tra i saldi di apertura dell'esercizio 2020 e di chiusura dell'esercizio 2019 del Fondo pluriennale vincolato.

La Sezione ritiene funzionale alle verifiche, preliminarmente, tratteggiare per grandi linee l'istituto e il suo funzionamento, iniziando con il sottolineare che rappresenta un saldo finanziario, formato da risorse accertate in esercizi precedenti e destinate al finanziamento di spese già impegnate dell'ente, ma esigibili in esercizi successivi a quello in cui è stata accertata la correlata entrata.

Tale saldo assicura la copertura finanziaria di spese imputate agli esercizi successivi a quello in corso, in applicazione del principio della competenza finanziaria di cui all'allegato 1 al d.lgs. n. 118/2001, e mostra la distanza temporale intercorrente tra il momento in cui sono stati acquisiti i finanziamenti e il loro effettivo impiego.

Il FPV è formato da entrate correnti vincolate e da entrate destinate al finanziamento di investimenti, accertate e imputate negli esercizi precedenti a quelli in cui sono state imputate le corrispondenti spese. Nel bilancio di previsione, il FPV registrato nella parte delle spese è composto da una quota di risorse accertate negli esercizi precedenti a copertura di spese già impegnate ma imputate agli esercizi successivi a quello cui si riferisce il bilancio e da una quota di risorse che si prevede saranno accertate nell'esercizio di competenza a copertura delle spese che saranno impegnate nel corso dell'esercizio cui si riferisce il bilancio, ma imputate agli esercizi successivi.

Il FPV iscritto nella parte entrata, sia di parte corrente che in c/capitale, è determinato dalla somma delle risorse accantonate nei singoli programmi nella parte spesa del bilancio dell'esercizio precedente. Durante la gestione, sulla base dei risultati di bilancio a rendiconto, viene definito l'ammontare del FPV da contabilizzare nella parte entrata del primo esercizio del bilancio di previsione e degli impegni assunti negli esercizi precedenti con imputazione agli esercizi successivi, di cui il FPV di entrata rappresenta la relativa copertura.

Il fondo pluriennale vincolato viene determinato in sede di predisposizione del rendiconto a seguito di riaccertamento dei residui e non si costituisce, se le spese degli esercizi successivi per cui è stato accantonato, non sono state impegnate. In questo caso tali risorse confluiranno nell'avanzo di amministrazione, parte vincolata.

L'Ente deve essere in grado di stabilire la composizione del FPV e le relative fonti che lo alimentano, distinte tra quote di parte corrente e di parte capitale. Infatti, al rendiconto deve essere allegato un apposito prospetto che evidenzi la corrispondenza tra l'importo definitivo degli stanziamenti di spesa riguardanti il fondo pluriennale e gli impegni assunti con imputazione agli esercizi successivi, con distinzione della quota di parte corrente e di parte capitale e tenuto conto delle eccezioni previste per le procedure in corso per l'affidamento dei lavori.

In base al principio della competenza finanziaria potenziata, il FPV rappresenta uno strumento di programmazione e previsione delle spese correnti e di investimento degli enti pubblici, al fine di evidenziare, con trasparenza e attendibilità, il procedimento di impiego delle risorse che, per il loro effettivo impiego e utilizzo, interessano un periodo di tempo che va oltre l'esercizio di competenza. Nello specifico, con riguardo alle spese di investimento, la programmazione e la previsione delle opere pubbliche è

fondata sul programma triennale delle opere pubbliche e relativo elenco annuale, in base alla normativa vigente, che prevede anche la redazione di un apposito cronoprogramma per ciascuna spesa di investimento programmata.

Qualora nel corso della gestione dell'esercizio e dei successivi, l'andamento dello stato di avanzamento dei lavori fosse differente rispetto a quello previsto nel crono programma, sarà necessario aggiornarlo, adottare le correlate variazioni al bilancio di previsione riguardanti le spese e il fondo pluriennale vincolato connesso all'investimento e la connessa reimputazione degli impegni assunti in misura differente rispetto alle previsioni contenute nel cronoprogramma aggiornato.

Tali variazioni devono riguardare gli stanziamenti del bilancio di previsione di tutti gli esercizi considerati nel bilancio e le reimputazioni devono riguardare tutti gli esercizi considerati nel cronoprogramma.

Procedendo con l'esame del FPV dell'Ente negli esercizi 2019 e 2020, si osserva che l'Allegato n. 8 al rendiconto della gestione dell'esercizio 2019 *"Quadro generale riassuntivo"*, riporta un importo del Fondo pluriennale vincolato per spese correnti pari a 799.955,69 euro, lo stesso importo coincide con quanto indicato nel "*Conto del bilancio – Riepilogo generale delle spese*". Tale importo sommato al valor del Fondo pluriennale vincolato per spese in conto capitale e pari a 2.263.246,40 euro, ha come risultato finale 3.063.202,09 euro, che è esattamente l'importo indicato nell'Allegato b) "*Composizione per missioni e programmi del fondo pluriennale vincolato dell'esercizio di riferimento*", a conferma della correttezza del dato riportato.
Spostando l'attenzione sugli omologhi allegati del rendiconto 2020, dal "*Conto del bilancio – Riepilogo generale delle entrate*" e dal "*Quadro generale riassuntivo*", allegati al rendiconto 2020, il valore del fondo pluriennale vincolato di parte corrente, iscritto tra le entrate, è pari a 799.575,00 euro, con una differenza in difetto, quindi, pari a 380,69 euro. Sommando inoltre le due componenti del FPV, spese correnti e spese in conto capitale, il valoro del FPV di entrata per l'esercizio 2020 è pari a 3.062.821,40 euro, il quale non corrisponde al valore del FPV di spesa relativo all'esercizio 2019 (3.063.202,09 euro) che è inoltre l'importo riportato nella prima colonna dell'Allegato b) *"Composizione per missioni e programmi del fondo pluriennale vincolato dell'esercizio di riferimento"* relativo al 2020, dove viene riportato appunto il valore del "Fondo

pluriennale vincolato al 31 dicembre dell'esercizio 2019 e che sembrerebbe essere l'importo corretto.

La Sezione ritiene, pertanto, necessario un chiarimento da parte dell'Ente sugli importi del FPV riportati sui prospetti ufficiali del rendiconto degli anni 2019 e 2020 e sui calcoli effettuati per la relativa determinazione. È richiesto inoltre all'Ente di sanare l'incongruenza appena esposta.

P.Q.M.

La Sezione regionale di controllo per la Sardegna, riservandosi ulteriori verifiche ed approfondimenti, segnalate le sopradescritte irregolarità e criticità, invita il Comune di Bosa a fornire chiarimenti entro **il 24 aprile 2025** sui seguenti aspetti, partitamente analizzati in parte motiva, con specifica indicazione delle precisazioni da inoltrare a questa Sezione e raccomandazioni, che di seguito comunque, sinteticamente si compendiano:

il Comune è invitato a riferire, tramite relazione esplicativa, in merito:

- al mancato rispetto dei termini per l'approvazione del rendiconto di gestione nel periodo esaminato (2019, 2020 e 2021), implementando, al contempo, tutte le misure correttive necessarie a evitare il ripetersi di detta criticità;
- al calcolo del FCDE per ognuno degli esercizi del triennio analizzato, in quanto non esplicato all'interno delle relazioni che accompagnano il rendiconto di gestione, e le motivazioni che hanno portato alle basse percentuali di svalutazione dei crediti vantati dall'Ente sopra analizzate;
- alla mancata determinazione del fondo per passività potenziali negli esercizi 2019 e 2020, in particolare riguardo alla mancata costituzione del fondo contenzioso;
- alle misure attivate per il ripristino del fondo di cassa finale al 31/12/2019, alla corretta contabilizzazione della cassa vincolata e alla sua ricostituzione, alla mancata coerenza tra il fondo cassa finale accertato dall'ente al 31 dicembre 2019 e il fondo cassa inziale all'1° gennaio 2020.
- al calcolo del FPV e agli importi riportati nei prospetti ufficiali allegati al rendiconto degli anni 2019 e 2020 e che riferisca, inoltre, sulle attività intraprese volte a sanare l'incongruenza rilevata dalla Sezione.

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 Bosa.

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

Così deliberato nella camera di consiglio del 24 febbraio 2025.

F.to
Il Magistrato relatore
Cristina Ragucci

F.to
Il Presidente
Antonio Contu

Depositata in Segreteria il 24 febbraio 2025.

F.to
Il Funzionario preposto
Dott.ssa Anna Angioni