



REPUBBLICA ITALIANA

CORTE DEI CONTI

La Sezione del controllo per la Regione Sardegna

composta dai magistrati:

Dott. Antonio Contu	Presidente
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 20 gennaio 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;

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 Decimomannu;

Viste le relazioni - questionario sul rendiconto per la gestione finanziaria dell'esercizio 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;

Vista la nota n. 257 del 15 gennaio 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. 1/2025 del 17 gennaio 2025, con la quale la Sezione è stata convocata per la camera di consiglio del 20 gennaio 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).

Inoltre, in questa sede è stata effettuata una verifica delle risultanze dal 2015 al 2021, in considerazione della rilevanza rivestita sotto il profilo prospettico nella concatenazione degli esercizi, sottolineando, al contempo, che il controllo condotto dalla Sezione, per gli aspetti trattati e la metodologia adottata, non necessariamente esaurisce i profili di irregolarità 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.

Questa Sezione intende, inoltre, preliminarmente sottolineare 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 dell'esame istruttorio

Il Consiglio comunale del comune di Decimomannu ha approvato:

- il rendiconto per l'esercizio 2019 con la deliberazione n. 34 del 1° settembre 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. 35 del 7 settembre 2021, oltre il termine ordinario di scadenza del 30 aprile previsto dall'art. 227 del TUEL;
- il rendiconto per l'esercizio 2021 con la deliberazione n. 42 del 28 luglio 2022, oltre il termine ordinario di scadenza del 30 aprile previsto dall'art. 227 del TUEL.

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, anche se avvenuta in un arco temporale che ha risentito delle difficoltà legate all'emergenza sanitaria da Covid-19, 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.

La Sezione rammenta, inoltre, che dal ritardo nell'approvazione del rendiconto o dalla sua omissione, nei casi più gravi, può conseguire l'attivazione della procedura disciplinata dall'art. 137 del D. Lgs. n. 267/2000 e dall'art. 120, secondo e terzo comma, della Cost. circa l'eventuale esercizio di poteri sostitutivi degli organi, poteri attribuiti al Governo, con possibilità di intimare una diffida a adempiere ed eventualmente nominare un commissario ad acta.

Prendendo in esame i rendiconti della gestione del Comune di Decimomannu nel triennio considerato (2019/2021), si evidenzia quanto segue.

I saldi di cassa

A seguito della verifica sulle relazioni – questionario inoltrate dall'organo di revisione contabile nel portale Con.te per gli esercizi 2019/2021, confrontate con il rendiconto e

i suoi allegati, e i prospetti trasmessi sul portale BDAP, sono state riscontrate delle discrasie nei saldi di cassa iniziale e finale tra il 2019 e il 2020.

Nello specifico, il saldo finale di cassa al 31/12/2019, rilevato nel prospetto dimostrativo del risultato di amministrazione 2019 e nel quadro generale riassuntivo, allegati al rendiconto, come certificato dall'organo di revisione contabile nel parere n. 13 del 30 luglio 2020, ammonta a 3.277.037,98 euro a fronte di un saldo pari a 3.276.162,31 euro, indicato come saldo finale 2019 nel prospetto 11. all. a) Risultato di amministrazione e nel quadro generale riassuntivo rilevato nel portale BDAP.

Inoltre, il dato di cassa riportato all'1/01/2020, nel prospetto dimostrativo del risultato di amministrazione allegato al rendiconto 2020 e nella sezione 1.1 – Gestione finanziaria, punto 1. sugli equilibri di cassa, ammonta a 3.282.539,29 euro, mentre il fondo cassa iniziale del 2020 risulta pari a 37.308,25 euro nel prospetto 11. all. a) Risultato di amministrazione e nel quadro generale riassunto contenuto nella relazione della Giunta comunale (pag. 22).

La Sezione rileva che le discrasie riscontrate rendono inattendibili i saldi, con evidenti riflessi anche sulla contabilizzazione del risultato di amministrazione e sugli equilibri di bilancio, occorre, infatti, rammentare che *«il risultato di amministrazione è parte integrante, anzi coefficiente necessario, della qualificazione del concetto di equilibrio dei bilanci»* (Corte cost., sentenza n. 247/2017). La erronea rappresentazione del fondo di cassa influisce negativamente anche sulla parte disponibile (lett. E) del risultato di amministrazione, con evidente refluenza sul suo impiego in termini di spesa di esercizio (per l'utilizzo dell'avanzo libero v. art. 187, comma 2, TUEL) che potrebbe risultare sprovvista di adeguata copertura finanziaria. Il rilevato aspetto potrebbe, quindi, costituire una minaccia per gli equilibri di bilancio per l'anno di riferimento e per gli esercizi futuri; laddove, comunque, le irregolarità riscontrate non siano tali da arrecare pericolo agli equilibri economico-finanziari, l'ente ha comunque il dovere di rimuoverle, in quanto suscettibili di inficiare il corretto utilizzo delle risorse pubbliche e l'attendibilità delle rilevazioni contabili.

Inoltre, non è da trascurare che poiché ogni ente appartenente al perimetro della c.d. *“finanza pubblica allargata”* è tenuto al rispetto dei vincoli e obiettivi di finanza pubblica, la correttezza e attendibilità nella gestione contabile sono indispensabili al fine di

consentire la più agevole aggregazione e comparazione dei dati finanziari a livello macroeconomico.

Pertanto, nel richiamare l'Amministrazione a prestare la massima attenzione alla compilazione dei prospetti e l'organo di revisione a vigilare sulla corretta predisposizione e trasmissione degli stessi, si ricorda come discordanze o errate valorizzazioni di dati possano avere effetti negativi proprio sul monitoraggio complessivamente risultante dalla Banca dati BDAP (cfr. art. 13 l. n. 196/2009), dalla quale si rilevano quegli equilibri di bilancio e quegli andamenti di finanza pubblica sopra esposti. L'importanza della correttezza e della tempestività dei flussi informativi in BDAP è stata recentemente rimarcata dalla delibera n. 7/SEZAUT/2023/INPR della Sezione Autonomie di questa Corte secondo la quale *“Tale obbligo di trasmissione è funzionale, altresì, alla elaborazione dei flussi informativi necessari al consolidamento dei conti pubblici, per la quale è essenziale assicurare la piena corrispondenza dei dati inviati alla BDAP con i documenti contabili approvati e gestiti dagli Organi di governo e consiliari o elaborati dai software gestionali dei singoli enti. È compito specifico dei revisori verificare che i canali informativi sopra richiamati siano adeguatamente alimentati dagli enti, segnalando alle competenti strutture amministrative la necessità di integrare le informazioni mancanti o di rettificare quelle erronee”*.

Parimenti, è indispensabile che l'Amministrazione e l'organo di revisione assicurino la piena corrispondenza tra le scritture contabili e i movimenti di cassa nonché la puntuale coerenza dei risultati di gestione approvati dall'Ente.

Sempre con riguardo alla gestione della cassa, questa Sezione pone l'attenzione anche sull'elevata percentuale di cassa vincolata, soprattutto nel 2019 e nel 2020, come evidenziato nella tabella sotto riportata.

Consistenza del fondo cassa nell'ultimo triennio	2019	2020	2021
Fondo cassa complessivo al 31.12	3.277.037,98	3.466.128,96	3.022.163,85
<i>di cui cassa vincolata</i>	2.937.172,98	2.441.156,76	1.728.942,78
Percentuale di cassa vincolata sul fondo cassa finale	89,63%	70,43%	57,21%

Fonte dati: Relazione - questionario 2021

Alla fine dell'esercizio 2019, infatti, quasi il 90% del fondo cassa finale risultava vincolato, sintomo di una certa rigidità nella gestione dei flussi di cassa, che può

originare un possibile utilizzo di risorse vincolate in termini di cassa per il finanziamento di spese correnti, nel rispetto dei limiti e con le modalità previste dall'art. 195 del TUEL e dai principi contabili sul relativo reintegro.

Giova rammentare che l'uso dei fondi a destinazione vincolata, pur se utilizzati temporaneamente, 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.

In altri termini, si deve sottolineare come il riconoscimento del vincolo di cassa si renda funzionale a corroborare la effettiva attuazione delle finalità perseguite dalle norme e fatte proprie dagli enti locali, in quanto assicura la disponibilità delle necessarie risorse per far fronte prontamente agli interventi programmati. Il libero utilizzo per cassa di risorse che andrebbero vincolate, negli enti in crisi di liquidità, determinerebbe di contro la concreta probabilità di pretermissione o, nei casi più critici, di impossibilità a dar corso a pagamenti di spese vincolate e scadute con evidente frustrazione della *voluntas legis*.

Questa Sezione di controllo, a supporto dell'analisi svolta in merito all'utilizzo delle risorse vincolate per le spese correnti, richiama la consolidata giurisprudenza del giudice contabile¹ al fine di sottolineare che in fase di verifica o rideterminazione della cassa vincolata a una determinata data è necessario distinguere le entrate vincolate a destinazione specifica, individuate dall'art. 180, c. 3, lettera d) del TUEL, riferite a vincoli derivanti dalla legge, da trasferimento o da indebitamento, dalle entrate vincolate in base all'art. 187, c. 3-ter, lettera d) derivanti da risorse straordinarie accertate, non aventi natura ricorrente, cui l'amministrazione ha formalmente attribuito una specifica destinazione, ed entrate con vincolo di destinazione generica.

Invero, solo con riguardo ai vincoli di cassa delle risorse individuate dall'art. 180, c. 3, lett. d) del TUEL si applicano le disposizioni di cui agli articoli 195 e 222 del TUEL. Per

¹ V. in particolare Sezione delle Autonomie deliberazione n. 31/2015, e da ultimo Sezione regionale per il controllo dell'Emilia-Romagna, deliberazione n. 30/2024/VSG, avente a oggetto gli "Esiti parziali dell'indagine sull'applicazione dei principi contabili in ordine alla verifica della consistenza della cassa e del fondo rischi da contenzioso, nonché sulla tracciabilità delle poste del PNRR anno 2021" depositata il 23 aprile 2024.

cui l'ente locale deve contabilizzare costantemente con attenzione queste risorse al fine del controllo sull'utilizzo, nonché per l'esatta determinazione dell'avanzo vincolato.

Per completezza si deve dar conto che l'art. 180, c. 3, lett. C) è stato novellato dall'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. La Sezione si riserva di verificare l'impatto della richiamata novella sui futuri cicli di bilancio, posto che sarà necessaria, da parte degli enti, la massima attenzione nella gestione della propria liquidità, anche attraverso adeguate verifiche di cassa onde accertare le reali consistenze fra cassa libera e vincolata.

Per l'utilizzo di tali tipologie di risorse a copertura delle spese correnti in termini di cassa è necessaria l'autorizzazione della Giunta con apposita delibera e per un importo non superiore all'anticipazione di tesoreria disponibile, ai sensi dell'art. 195, c. 1, del TUEL, ossia entro il limite massimo dei tre dodicesimi delle entrate accertate nei primi tre titoli del bilancio del penultimo anno precedente, limite aumentato a cinque dodicesimi per il periodo 2020/2025, ai sensi dell'art. 1, c. 555, della l. n. 160/2019², come modificato dall'art. 1, c. 782, della l. n. 197/2022.

Ciò posto, la Sezione invita l'Ente a trasmettere apposita relazione in merito ai rilievi sopra evidenziati sulle discordanze tra i saldi di cassa finale e iniziale 2019/2020 e a eliminare le discrasie riscontrate tra i documenti contabili e le risultanze trasmesse sul portale BDAP. Inoltre, qualora tali criticità interessino i documenti contabili approvati dall'organo consiliare, invita l'Ente a provvedere alla relativa rettifica nel primo atto utile da sottoporre all'approvazione del Consiglio comunale e, successivamente, a trasmettere a questa Sezione l'atto adottato.

I residui passivi

Il saldo dei residui passivi finali al 31/12/2019 da riportare all'1/01/2020, esposto nel conto del bilancio 2019 parte spesa e nel parere dell'organo di revisione contabile, ammonta a 4.276.770,14 euro a fronte di 4.277.567,39 euro rilevato nella parte spesa 2019, trasmesso nel portale BDAP. La differenza, pari a 797,25 euro, è determinata dal

² Art. 1, c. 555 della l. n. 160/2019: "Al fine di agevolare il rispetto dei tempi di pagamento di cui al decreto legislativo 9 ottobre 2002, n. 231, il limite massimo di ricorso da parte degli enti locali ad anticipazioni di tesoreria, di cui al comma 1 dell'articolo 222 del testo unico di cui al decreto legislativo 18 agosto 2000, n. 267, è elevato da tre a cinque dodicesimi per ciascuno degli anni dal 2020 al 2025".

diverso ammontare dei pagamenti in conto competenza tra i due documenti sopra citati, rispettivamente 7.499.546,45 euro e 7.498.749,20 euro.

Successivamente, nel rendiconto 2020, parte spesa, l'Ente ha contabilizzato residui passivi iniziali all'1/01/2020 per 4.279.008,22 euro a fronte dei 4.276.770,14 euro di residui passivi finali al 31/12/2019 certificati nel rendiconto, come sopra evidenziato. Tale discrasia determina una differenza di 2.238,08 euro nei residui passivi 2020 provenienti dalla gestione dei residui rispetto alle risultanze del rendiconto 2019. Anche i correlati valori trasmessi nella BDAP presentano le medesime differenze, tenuto conto che i residui passivi finali 2019 comunicati ammontano a 4.277.567,39 euro e i residui passivi iniziali all'1/01/2020 risultano 4.279.008,22 euro.

La Sezione rimanda alle considerazioni fatte al punto precedente in merito all'importanza della correttezza e della tempestività dei flussi informativi sul portale BDAP, mentre con riguardo alla differenza tra il saldo finale dei residui passivi al 31/12/2019 e il loro valore riportato all'1/01/2020, come risulta dal conto del bilancio parte spesa presente nel portale istituzionale dell'Ente, nella sezione *"Amministrazione trasparente"*, invita il comune di Decimomannu a trasmettere una relazione illustrativa dalla quale si evincano le ragioni di tale discrasia e, nel contempo, a provvedere con il primo atto utile alla rettifica dei dati contabili a rendiconto per il 2019 e il 2020, come sopra esposti, e ad aggiornare i relativi valori trasmessi sul portale BDAP.

I residui attivi

Dall'esame del conto del bilancio parte entrata per gli esercizi 2019/2021, è stato rilevato un andamento tendenzialmente crescente dei residui attivi finali, che da 9,7 ml di euro all'1/01/2019 sono passati a oltre 14,6 ml di euro al 31/12/2021.

Da una verifica dei residui attivi provenienti dalle gestioni passate si nota un basso tasso di smaltimento³ dei crediti vantati dall'Amministrazione, con tendenza decrescente. Infatti, si passa dal 17,12% nel 2019 al 15,52% nel 2021. Questo fenomeno, al 31/12 di ciascun anno esaminato, è determinato sia da un costante aumento dei residui provenienti dalle gestioni passate che da un continuo incremento dei residui che si formano nella competenza.

³ Formula: Residui attivi ricossi nell'anno: Residui attivi accertati a inizio anno * 100.

Per un esame più completo circa l'impatto prodotto dalla mole dei residui attivi conservati nei rendiconti del triennio considerato, si analizza la principale quota accantonata nel risultato di amministrazione, ossia il Fondo crediti di dubbia esigibilità, che assume particolare rilevanza come strumento a tutela degli equilibri di bilancio, e l'evoluzione dei residui attivi, come di seguito rappresentato. E' utile ricordare che l'accantonamento al FCDE è funzionalmente definito dall'allegato 4/2, punto 3.3, al d.lgs. n. 118/2011, il quale stabilisce che esso *"non è oggetto di impegno e genera un'economia di bilancio che confluisce nel risultato di amministrazione come quota accantonata"*. Si tratta di una regola che inverte l'applicazione del principio di prudenza nella stima delle risorse disponibili. Come semanticamente specificato, il fondo rende inerte, cioè inutilizzabile, una quota delle risorse risultanti da parte entrata, in misura proporzionale all'andamento della riscossione che ha caratterizzato l'ente locale negli esercizi precedenti (Corte cost. pronuncia n. 4/2020). L'istituto costituisce, a ben vedere, una necessaria integrazione legale al *"principio della previa dimostrazione analitica dei crediti e delle somme da riscuotere, iscrivibili nelle partite dei residui attivi e computabili ai fini [del risultato di] amministrazione, [connotato dalla] stretta inerenza ai concetti di certezza e attendibilità che devono caratterizzare le risultanze della gestione economica e finanziaria"* (Corte cost. pronuncia n. 138/2013).

Esercizio 2019

Nel 2019, l'accantonamento al FCDE ammonta a **2.655.383,64 euro**, che corrisponde a oltre il 63% del totale delle risorse accantonate, vincolate e destinate al 31/12 nel risultato di amministrazione.

L'organo di revisione, nel questionario al rendiconto 2019, alla sezione I - Gestione finanziaria, punto 4.1 dichiara di aver verificato la regolarità del calcolo del fondo e, come evidenziato nel parere al rendiconto, ha dato atto che l'ente ha utilizzato il metodo semplificato per il relativo calcolo.

Come rilevato nel prospetto sulla composizione del FCDE per il 2019, l'Ente ha sottoposto a svalutazione complessivamente 6.056.548,18 euro, di cui 3.661.788,89 euro di residui del Titolo 1° - Entrate correnti di natura tributaria, contributiva e perequativa e 2.394.759,29 euro del Titolo 3 - Entrate extratributarie e, applicando il metodo ordinario, ha determinato, appunto, un accantonamento al FCDE di complessivi

2.655.383,64 euro, di cui 1.738.439,07 euro relativi al titolo I e 916.944,57 euro al titolo III, con una percentuale di copertura dei crediti che l'Ente ha ritenuto di dover svalutare pari a meno del **44%**.

Dall'esame della gestione dei residui attivi rilevati dal conto del bilancio, presente nel portale "*Amministrazione trasparente*" del sito istituzionale dell'ente, emerge che il Comune di Decimomannu, al 31 dicembre 2019, presentava residui attivi da riportare all'1/01/2020 per complessivi 10.675.827,23 euro, provenienti per 2.709.313,92 euro dalla gestione di competenza e per 7.966.513,31 euro dalle gestioni pregresse.

Nella gestione in conto residui su un totale di residui iniziali di 9.744.156,09 euro, l'Ente ha contabilizzato riscossioni nella misura del 17,12%, ha eliminato l'1,13% dei residui iniziali e ha mantenuto in conto residui l'81,76%.

Nella gestione in conto competenza su 9.804.443,09 euro di accertamenti, il 72,37% sono stati riscossi, mentre il restante 11% si è trasformato in residui attivi dalla competenza.

La quota principale dei residui attivi finali è rappresentata da quelli provenienti dalle gestioni passate, nella misura del 74,62%; dall'esame dei residui attivi finali per titoli, si rileva che oltre il 34% è costituito da entrate correnti del titolo I e il 32,79% da entrate in conto capitale.

Esercizio 2020

Nel 2020, l'accantonamento al FCDE ammonta a **3.359.719,37 euro**, che corrisponde al 67,38% del totale delle risorse accantonate, vincolate e destinate al 31/12 nel risultato di amministrazione.

L'organo di revisione, nel questionario al rendiconto 2020, alla sezione I - Gestione finanziaria, punto 4.1, dichiara di aver verificato la regolarità del calcolo del fondo crediti dubbia esigibilità, e, come evidenziato nel parere al rendiconto, ha dato atto che l'ente ha utilizzato il metodo ordinario per il relativo calcolo.

Come rilevato nel prospetto sulla composizione del FCDE per il 2020, l'Ente ha sottoposto a svalutazione complessivamente 6.342.801,34 euro, di cui 3.803.278,79 euro di residui del Titolo 1° - Entrate correnti di natura tributaria, contributiva e perequativa e 2.539.522,55 euro del Titolo 3 - Entrate extratributarie e, applicando il metodo

ordinario, ha determinato, appunto, un accantonamento al FCDE di complessivi 3.359.719,37 euro, di cui 1.955.109,05 euro relativo al titolo I e 1.404.610,32 euro al titolo III, con una percentuale di copertura dei crediti che l'Ente ha ritenuto di dover svalutare pari a meno del 53%.

Dall'esame della gestione dei residui attivi rilevati dal conto del bilancio presente nel portale "*Amministrazione trasparente*" del sito istituzionale dell'Ente, emerge che il Comune di Decimomannu, al 31 dicembre 2020, presentava residui attivi da riportare all'1/01/2021 per complessivi 11.830.459,83 euro, provenienti per 3.688.413,57 euro dalla gestione di competenza e per 8.142.046,26 euro dalle gestioni pregresse.

Nella gestione in conto residui su un totale di residui iniziali di 10.675.827,23 euro, l'Ente ha contabilizzato riscossioni nella misura del 17,30%, ha eliminato il 6,43% dei residui iniziali e ha mantenuto in conto residui la restante quota.

Nella gestione in conto competenza su 12.960.176,27 euro di accertamenti, il 71,54% sono stati riscossi, mentre la restante parte si è trasformato in residui attivi dalla competenza.

La quota principale dei residui attivi finali è rappresentata da quelli provenienti dalle gestioni passate per quasi il 69%; dall'esame dei residui attivi finali per titoli, si rileva che oltre il 38% è costituito da entrate in conto capitale del titolo II e oltre il 32% da entrate correnti del titolo I°.

Esercizio 2021

Nel 2021, l'accantonamento al FCDE ammonta a **4.120.688,07 euro**, che corrisponde a oltre il 71% del totale delle risorse accantonate, vincolate e destinate al 31/12 nel risultato di amministrazione.

L'organo di revisione, nel questionario al rendiconto 2021, alla sezione II - Gestione finanziaria, punto 4.1, dichiara di aver verificato la regolarità del calcolo del fondo crediti dubbia esigibilità e, al successivo punto 4.2., ha dichiarato che il comune di Decimomannu "*si è avvalso della facoltà di cui all'art. 107-bis, d.l. n. 18/2020, come modificato dall'art. 30-bis del d.l. n. 41/2021, che consente nella quantificazione del FCDE da accantonare nel risultato di amministrazione 2021 (entrate titolo 1 e 3), di calcolare la*

percentuale di riscossione del quinquennio precedente con i dati del 2019 in luogo di quelli del 2020 e del 2021”.

Come rilevato nel prospetto sulla composizione del FCDE per il 2021, l’Ente ha sottoposto a svalutazione complessivamente 7.163.733,10 euro, di cui 4.477.614,09 euro di residui del Titolo 1° - Entrate correnti di natura tributaria, contributiva e perequativa e 2.686.119,01 euro del Titolo 3 - Entrate extratributarie e ha determinato, appunto, un accantonamento al FCDE di complessivi 4.120.688,07 euro, di cui 2.417.625,92 euro relativo al titolo I e 1.703.062,15 euro al titolo III, con una percentuale di copertura dei crediti che l’Ente ha ritenuto di dover svalutare garantito dal FCDE nel 2020 pari a meno del 58%, registrando un tendenziale incremento del tasso di copertura dal 2019 al 2021.

Dall’esame della gestione dei residui attivi rilevati dal conto del bilancio presente nel portale *“Amministrazione trasparente”* del sito istituzionale dell’Ente, emerge che il Comune di Decimomannu, al 31 dicembre 2021, presentava residui attivi da riportare all’1/01/2022 per complessivi 14.683.186,02 euro, provenienti per 4.712.766,74 euro dalla gestione di competenza e per 9.970.419,28 euro dalle gestioni pregresse.

Nella gestione in conto residui su un totale di residui iniziali di 11.830.459,83 euro, l’Ente ha contabilizzato riscossioni nella misura del 15,52%, ha eliminato appena lo 0,20% dei residui iniziali e ha mantenuto in conto residui la restante quota.

Nella gestione in conto competenza su 12.504.703,7 euro di accertamenti, il 62,31% sono stati riscossi, mentre la restante parte si è trasformato in residui attivi dalla competenza.

La quota principale dei residui attivi finali è rappresentata da quelli provenienti dalle gestioni passate per quasi il 68%; dall’esame dei residui attivi finali per titoli, si rileva che quasi il 43% è costituito da entrate in conto capitale del titolo II e oltre il 30% da entrate correnti del titolo I.

Si evidenzia, inoltre, che il comune di Decimomannu, come risulta dalla tabella sotto riportata, ha contabilizzato un avanzo di amministrazione disponibile decrescente che, soprattutto nel 2020 e 2021, ha subito una drastica riduzione con un valore di poco superiore a sessanta mila euro.

Evoluzione del risultato d'amministrazione nell'ultimo triennio:

Descrizione	2019	2020	2021
Risultato d'amministrazione (A)	4.476.836,41	5.046.902,43	5.844.320,54
<i>composizione del risultato di amministrazione:</i>			
Parte accantonata (B)	2.665.078,44	3.369.952,77	4.131.998,67
Parte vincolata (C)	1.521.278,01	1.606.851,04	1.638.701,71
Parte destinata agli investimenti (D)	9.489,52	9.489,52	9.489,52
Parte disponibile (E= A-B-C-D)	280.990,44	60.609,10	64.130,64

Fonte dati: questionario al rendiconto 2021

In conclusione, la Sezione osserva che dalle analisi svolte emerge una tendenza a mantenere in conto residui crediti dell'Ente, in particolare, provenienti dalle gestioni passate, mentre dal lato del passivo si registra un buon livello di realizzazione della spesa.

La Sezione richiama all'attenzione dell'Ente la necessità di prestare maggiore attenzione all'esame dell'esigibilità dei propri crediti in sede di riaccertamento ordinario dei residui, in quanto la permanenza in bilancio di crediti vetusti, inesigibili, prescritti o per i quali sia venuta meno la ragione del credito, non solo potrebbe essere fonte di disavanzi occulti per la presenza di crediti inesigibili non adeguatamente svalutati con l'accantonamento al FCDE, ma può rappresentare un rischio per il mantenimento degli equilibri di bilancio e per la sana e corretta gestione finanziaria.

Inoltre, una elevata mole di residui attivi non adeguatamente svalutati o vetusti, incrociata alla registrazione di valori esigui e decrescenti del risultato di amministrazione parte disponibile (lett. E), potrebbe determinare il rischio di risultati di amministrazione non veritieri.

La Sezione, pertanto, invita il comune di Decimomannu a verificare costantemente la presenza di adeguati cronoprogrammi alla base delle procedure di imputazione delle voci di bilancio, al fine di evitare lo spostamento nel tempo di crediti e debiti non più esigibili e la conseguente formazione di un risultato di amministrazione non veritiero a causa di residui attivi troppo elevati. Invita, altresì, l'Ente a

intraprendere azioni mirate al miglioramento del tasso di smaltimento dei residui attivi formati nel periodo 2019/2021, al fine di evitare il continuo incremento della mole dei crediti.

La Sezione, inoltre, con riserva di ogni ulteriore valutazione in occasione delle prossime verifiche contabili, richiede all'Ente di procedere, in sede del prossimo riaccertamento ordinario, ad un attento monitoraggio e ricognizione dei residui attivi e passivi in conformità ai canoni di prudenza e veridicità e tramite una puntuale aderenza ai principi contabili di cui al punto 9 dell'allegato 4/2 al d.lgs. n. 118/2011, approfondendo le ragioni di effettiva conservabilità, nel conto del bilancio, dei crediti maggiormente risalenti, ciò anche alla luce dell'incidenza dei residui attivi sul risultato di amministrazione rilevato nel triennio 2019/2021.

Fondo contenzioso

Nel prosieguo dell'esame istruttorio, si rileva che il comune di Decimomannu, nel triennio considerato, non ha previsto alcun accantonamento nel risultato di amministrazione al fondo contenzioso.

A tal proposito, questa Sezione ritiene opportuno richiamare che, per quanto attiene alla costituzione e alla quantificazione di detto fondo, il formante normativo è rappresentato dal paragrafo 5.2. lett. h) dell'allegato 4/2 al d.lgs. n. 118 del 2011

Inoltre, poiché trattasi di un fondo rischi, risulta essenziale procedere ad una costante ricognizione e all'aggiornamento del contenzioso formatosi per attestare la congruità degli accantonamenti, che deve essere verificata dall'organo di revisione (Sezione delle Autonomie, deliberazione n. 14/2017/INPR contenente "*Linee di indirizzo per la relazione dei revisori dei conti dei comuni, delle città metropolitane e delle province sui bilanci di previsione 2017- 2019 per l'attuazione dell'art. 1 comma 166 e seguenti della legge 23 dicembre 2005 n. 266*").

Dunque, si richiama l'attenzione dell'Ente e dell'organo di revisione sulla necessità di una verifica puntuale degli accantonamenti e dei vincoli, in ossequio alle disposizioni dettate dal legislatore, anche e, in particolar modo, al fine di garantire la veridicità e la completezza delle poste di bilancio, che, come sopra evidenziato, incidono sulla effettività del risultato sostanziale di amministrazione.

Il rilievo *de quo* assume particolare rilevanza anche alla luce dell'esame dei questionari sui debiti fuori bilancio riconosciuti dall'Ente negli esercizi 2020/2021 e 2022, così come compilati dal Responsabile del servizio finanziario. La tipologia di debito riconosciuto ex art. 194 del d.lgs. n. 267/2000 in ciascuna annualità sopra indicata corrisponde a "*sentenze esecutive*", come rilevato nella sezione II dei questionari.

Questa Sezione, pertanto, rilevato che il comune di Decimomannu non ha provveduto a effettuare alcun accantonamento sul risultato di amministrazione al fondo contenzioso per il triennio 2019/2021, invita l'Ente a riferire in merito al mancato accantonamento al fondo di cui trattasi e a provvedere nel primo atto utile, qualora non effettuata, a un'attenta ricognizione delle potenziali possibilità di soccombenza in sede legale, in quanto l'attendibilità dei risultati di amministrazione effettivi è condizionata dalla congruità degli accantonamenti e dei vincoli effettuati.

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 Decimomannu a fornire chiarimenti entro **il 31 marzo 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:

1. ai rilievi, come sopra evidenziati, circa le discordanze tra i saldi di cassa finale e iniziale 2019/2020 e, qualora tali criticità interessino i documenti contabili approvati dall'Organo consiliare, invita l'Ente a provvedere alla relativa rettifica nel primo atto utile da sottoporre all'approvazione del Consiglio comunale e, successivamente, a trasmettere a questa Sezione l'atto adottato;
2. alla differenza tra il saldo finale dei residui passivi al 31/12/2019 e il loro valore riportato all'1/01/2020, come risulta dal conto del bilancio, parte spesa presente nel portale istituzionale dell'ente, nella sezione "*Amministrazione trasparente*";
3. al mancato accantonamento al fondo di cui trattasi e a provvedere nel primo atto utile, qualora non effettuata, a un'attenta ricognizione delle potenziali possibilità

di soccombenza in sede legale in quanto l'attendibilità dei risultati di amministrazione effettivi è condizionata dalla congruità degli accantonamenti e dei vincoli effettuati.

La Sezione, inoltre, invita, il comune di Decimomannu a:

- eliminare le discrasie riscontrate tra i documenti contabili e le risultanze trasmesse sul portale BDAP relativamente alle discordanze tra i saldi di cassa finale e iniziale 2019/2020;
- provvedere, con il primo atto utile, alla rettifica dei dati contabili a rendiconto per il 2019 e il 2020 relativamente alla differenza tra il saldo finale dei residui passivi al 31/12/2019 e il loro valore riportato all'1/01/2020, come sopra esposti, e ad aggiornare i relativi valori trasmessi nel portale BDAP;
- prestare maggiore attenzione nell'esame dell'esigibilità dei propri crediti in sede di riaccertamento ordinario dei residui attivi in quanto la permanenza in bilancio di crediti vetusti, inesigibili, prescritti o per i quali sia comunque venuta meno la ragione del credito, non solo potrebbe essere fonte di disavanzi occulti per la presenza di crediti inesigibili non adeguatamente svalutati con il FCDE, ma rappresentare anche un rischio per il mantenimento degli equilibri di bilancio e per la sana e corretta gestione finanziaria;
- intraprendere azioni mirate al miglioramento del tasso di smaltimento dei residui attivi formati nel periodo 2019/2021, al fine di evitare il continuo incremento della mole dei residui;
- verificare costantemente la presenza di adeguati cronoprogrammi alla base delle procedure di imputazione delle voci di bilancio, al fine di evitare lo spostamento nel tempo di crediti e debiti non più esigibili e la conseguente formazione di un risultato di amministrazione non veritiero a causa di residui attivi troppo elevati, forieri di un possibile disavanzo occulto;
- procedere, in sede del prossimo riaccertamento ordinario, ad un attento monitoraggio e ricognizione dei residui attivi e passivi in conformità ai canoni di prudenza e veridicità e tramite una puntuale aderenza ai principi contabili di cui al punto 9 dell'allegato 4/2 al d.lgs. n. 118/2011, approfondendo le ragioni di effettiva conservabilità, nel conto del bilancio, dei crediti

maggiormente risalenti, ciò anche alla luce dell'incidenza dei residui attivi sul risultato di amministrazione rilevato nel triennio 2019/2021.

Invita, altresì, l'Organo di revisione a:

- monitorare attentamente le risultanze contabili del rendiconto da riportare all'esercizio successivo;
- verificare, anche col metodo del campionamento, la sussistenza dei crediti dell'Ente, soprattutto quelli più risalenti nel tempo;
- verificare la sussistenza dei presupposti per l'eventuale accantonamento al fondo contenzioso;
- verificare la correttezza e la corrispondenza con la contabilità dell'Ente dei dati trasmessi nel portale BDAP.

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 Decimomannu.

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 20 gennaio 2025

F.to

Il Magistrato relatore

Cristina Ragucci

F.to

Il Presidente

Antonio Contu

Depositata in Segreteria il 20 gennaio 2025

F.to

Il Dirigente

Paolo Carrus