



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 25 novembre 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 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 Olmedo;

Richiamate integralmente le deliberazioni adottate da questa Sezione nei confronti del Comune di Olmedo:

- deliberazione SRCSAR/87/2009/PRSE, pronuncia ai sensi dell'art. 1, commi 166 e segg., della legge n. 266 del 23 dicembre 2005 (legge finanziaria per il 2006). Bilancio di Previsione 2009, irregolarità che possono compromettere la sana gestione finanziaria dell'Ente;
- deliberazione SRCSAR/88/2010/PRSE, art. 1, commi 166 e seguenti, l. n. 266/2005, rendiconto 2008 - Criticità - Specifica Pronuncia;
- deliberazione SRCSAR/81/2011/PRSE rendiconto 2009, art. 1, commi 166 e 167, legge n. 266/2005, in materia di spesa per il personale - richiesta misure correttive;

- deliberazione SRCSAR/50/2014/PRSE rendiconto 2012, deliberazioni su bilanci consuntivi e preventivi con segnalazioni al consiglio com. /prov. per omesso invio delle relazioni ex art. 1, co. 166, l. n. 266/2005;
- deliberazione SRCSAR/99/2017/PRSE rendiconto 2014, irregolarità riscontrate ed effetti sugli esercizi 2015/2016, **pronuncia ex art. 148 bis, comma 3, del TUEL** - termine di 60 giorni per adottare misure correttive-ricorso reiterato ad anticipazioni di cassa-mancata sterilizzazione dell'anticipazione di liquidità presso la Cassa DD.PP.-effetti sul patto di stabilità;
- deliberazione SRCSAR/36/2018/PRSE l. n. 266/2005, art. 1, commi 166 e seguenti, questionari sui consuntivi 2013/2014/2015/2016, art. 148bis del TUEL. Delibera Sezione regionale di controllo n. 99/2017/PRSE, **misure correttive, adeguatezza**;

Richiamata, da ultimo, integralmente la propria deliberazione n. 76/2024/PRSE del 9 luglio 2024 in merito ai controlli eseguiti sui rendiconti degli esercizi 2019/2021 del comune di Olmedo;

Vista la successiva deliberazione n. 156/2024/PRSE dell'11 settembre 2024 con la quale è stato analizzato il riscontro istruttorio trasmesso dall'Ente a seguito della deliberazione n. 76/2024/PRSE del 9 luglio 2024;

Vista la relazione di riscontro istruttorio alla citata deliberazione n. 156/2024/PRSE dell'11 settembre 2024, trasmessa dall'Ente con nota prot. 5087 del 15 ottobre 2024;

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

Vista la nota prot. n. 5872 del 19 novembre 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. 14/2024 del 20 novembre 2024, con la quale la Sezione è stata convocata per la camera di consiglio del 25 novembre 2024;

Udito il relatore, Cristina Ragucci;

FATTO E DIRITTO

La Sezione, con la deliberazione n. 76/2024/PRSE del 9 luglio 2024, esaminava i rendiconti degli esercizi 2019/2021 del comune di Olmedo rilevando alcune criticità in

merito alle quali chiedeva chiarimenti all'Ente, che rispondeva con nota di riscontro prot. n. 0004121 del 13 agosto 2024, a seguito della quale, tuttavia, la Sezione riteneva necessari ulteriori approfondimenti.

Difatti, con la successiva deliberazione n. 156/2024/PRSE dell'11 settembre 2024 la Sezione ha chiesto al Comune di Olmedo di:

1. adottare le misure correttive, sottoposte all'attenzione della Sezione dall'Ente stesso, nel primo atto consiliare utile, al fine di eliminare le criticità rilevate nella determinazione delle diverse componenti del disavanzo di amministrazione;
2. provvedere, nel primo atto consiliare utile, all'applicazione del disavanzo di amministrazione non ripianato al 31 dicembre 2023;
3. trasmettere, prontamente, l'atto deliberativo approvato dal Consiglio comunale di recepimento di quanto sopra esposto;
4. fornire chiarimenti, con evidenza contabile, in merito al reintegro delle risorse vincolate 2019 in misura superiore al loro utilizzo, e al reintegro delle risorse vincolate 2020/2021 in misura inferiore al loro effettivo utilizzo;
5. fornire chiarimenti in merito al mancato rispetto del limite previsto nell'utilizzo delle entrate vincolate per l'esercizio 2019 e 2021.

La Sezione di controllo ritiene di rammentare, fin da adesso, che la Corte cost. con la pronuncia n. 4/2020, ripresa dalla n. 224/2023, ha chiarito che non è necessario che l'amministrazione comunale riapprovi, risalendo all'indietro, tutti i bilanci, essendo sufficiente che siano ridefinite correttamente tutte le espressioni finanziarie patologiche prodottesi nel tempo, applicando a ciascuna di esse i rimedi giuridici consentiti nel periodo di riferimento, in modo da ricalcolare il risultato di amministrazione secondo i canoni di legge.

Tanto premesso, si deve dare atto che il Comune ha trasmesso i chiarimenti richiesti con nota prot. n. 5087 del 15 ottobre 2024, rappresentando, in riferimento ai punti 1), 2) e 3), che:

- risulta all'ordine del giorno la proposta di deliberazione consiliare per la rettifica delle componenti del risultato di amministrazione per gli anni dal 2018 al 2023;

- è stata effettuata la conseguente rideterminazione delle modalità attraverso le quali l'Ente ha dato corso al ripiano del disavanzo di amministrazione da riaccertamento straordinario e dell'errata contabilizzazione dell'anticipazione di liquidità rilevata nelle citate deliberazioni di questa Sezione n. 99/2017/PRSE e n. 36/2018/PRSE;
- ha quantificato in 13.105,48 euro la quota del disavanzo di amministrazione da riaccertamento straordinario, non ripianato al 31/12/2023, composto per 396,81 euro a titolo di quota non recuperata nell'esercizio 2022 e per 12.708,67 euro a titolo di quota di competenza da recuperare nel 2023;
- ha adottato un atto di variazione al bilancio di previsione, annualità 2024, al fine di applicare il disavanzo da recuperare di 13.105,48 euro, secondo le modalità previste dall'art. 188 del TUEL, che verrà prontamente trasmesso a questa Sezione.

La Sezione, in questa sede, intende ribadire che il disavanzo registrato nel rendiconto di un ente locale costituisce una voce di spesa indifferenziata, ossia senza possibilità di distinguere se esso deriva da spesa corrente o in conto capitale, comportando per l'ente la necessità di reperire risorse a copertura dello stesso (Corte dei conti, Sezioni Riunite spec. comp., sentenza n. 4 del 2023). Sicché, il disavanzo esprime un *deficit* di mezzi disponibili rispetto alla spesa effettuata, certificando la mancanza di risorse a copertura delle passività registrate in bilancio. Tale saldo, perciò, può assimilarsi ad un debito che l'ente ha verso se stesso, causato dall'aver sostenuto spese maggiori rispetto alle entrate, pertanto, per riportare la gestione in equilibrio, l'ente deve eliminare queste passività, reperendo risorse reali ed effettive (Corte dei conti, Sezioni riunite spec. comp., sentenza 1 del 2019). Ne consegue che una situazione di perdurante stato di disavanzo, anche se in diminuzione, segnala una criticità strutturale legata a una situazione di squilibrio finanziario a cui l'Ente deve necessariamente porre rimedio con adeguate azioni correttive volte a evitare situazioni finanziarie prossime al dissesto.

Pertanto, costituisce misura correttiva l'adozione di un bilancio di previsione, o di una sua variazione, in grado di riconoscere ed assorbire, in condizioni di equilibrio, i "*fattori di perturbazione contabile*" che provengono dal passato, o che si prevede si

realizzeranno negli esercizi che ricadono nell'orizzonte temporale del bilancio medesimo (Sezione di controllo per la Regione Sardegna deliberazione n. 77/2024/PRSE, Sezione Campania, deliberazione n. 107/2018/PRSP). Ciò vale essenzialmente a dire, a parere di questa Sezione, che le misure correttive, per essere effettive e idonee a incidere concretamente sulla situazione di crisi finanziaria di un comune, devono operare principalmente attraverso il bilancio di previsione, che rappresenta lo strumento deputato, nella contabilità pubblica e finanziaria, a predeterminare l'equilibrio di gestione.

La Sezione prende atto delle precisazioni fornite e invita l'Ente ad attivare ogni possibile azione finalizzata alla regolare contabilizzazione delle componenti dell'eventuale disavanzo di amministrazione e al suo relativo ripiano in base alle disposizioni stabilite per ciascuna tipologia.

Per quanto concerne la contabilizzazione delle entrate vincolate destinate per cassa a spese correnti (punto 4.), il Comune ribadisce, anche con specifica tabella riepilogativa dei movimenti contabili, che, nel corso dell'esercizio 2019, il maggior reintegro delle entrate vincolate per 506.046,19 euro si è reso necessario *“in conseguenza di operazioni di riallineamento della consistenza delle risorse vincolate”* relative a esercizi precedenti.

Di contro, al 31/12/2020 e al 31/12/2021, l'Ente ha impiegato risorse vincolate in misura superiore rispetto ai reintegri eseguiti, rispettivamente per 2.241,63 euro e 88.873,83 euro, *“a causa di temporanee deficienze di cassa”*, evidenziando, comunque che *“tali sbilanci negativi, sono stati reintegrati nei primi mesi degli esercizi successivi a quelli in cui si sono verificati”*.

Nella nota di riscontro, il Comune prende atto delle evidenti criticità rilevate dalla Sezione in merito alla gestione della cassa negli esercizi considerati, dando evidenza delle cause che le hanno originate, come le difficoltà riscontrate nell'attività di riscossione, in particolare dei residui più vetusti, che hanno determinato la conseguente sofferenza di cassa e costretto l'Ente a fare costante ricorso all'anticipazione di tesoreria e all'utilizzo, in termini di cassa, di volumi *“importanti”* di risorse vincolate, pur nel rispetto della normativa vigente e dei principi contabili in materia.

È appena il caso di rammentare che l'uso dei fondi a destinazione vincolata deve avvenire con particolare diligenza nonché prudenza. Tali risorse finanziarie, pur se utilizzate temporaneamente in conformità all'art. 195 Tuel, devono essere prontamente ricostituite con le prime entrate libere che affluiscono nella cassa. I fondi vincolati vengono, infatti, reperiti dall'Ente per finalità specifiche e, pertanto, il loro ritardato impiego o la distrazione dagli scopi a cui sono stati destinati non solo compromette la realizzazione di tali finalità, ma potrebbe determinare un improprio finanziamento di spese altrimenti non finanziabili.

La Sezione prende atto dei chiarimenti forniti e considera superata la criticità rilevata, tuttavia, invita il comune di Olmedo ad attivare ogni possibile azione volta a migliorare il tasso di smaltimento dei residui attivi, soprattutto quelli più risalenti nel tempo e attivare tutte le procedure previste per evitare situazioni di tensione nei flussi di cassa che portano a fare continuo ricorso all'utilizzo delle risorse vincolate per cassa e all'accensione di anticipazioni di tesoreria, in quanto, la corretta gestione della cassa vincolata rileva ai fini degli equilibri di bilancio e in particolare alla corretta determinazione della situazione finanziaria dell'Ente.

Infine, il Comune di Olmedo, con riferimento all'ultimo punto, ossia il rispetto del limite previsto nell'utilizzo delle entrate vincolate, rappresenta che, nell'ambito di un, seppur anomalo, reiterato ricorso ai fondi vincolati e all'anticipazione di Tesoreria per far fronte alle difficoltà di cassa, avrebbe gestito correttamente le risorse vincolate nel rispetto degli artt. 195 e 222 del d.lgs. n. 267/2000, esponendo nella risposta in atti, anche un prospetto dimostrativo. L'Ente adduce, sostanzialmente, che la Sezione avrebbe utilizzato un criterio restrittivo nel computo del limite stabilito dall'art. 222 Tuel, intendendo con l'espressione "*utilizzo entrate vincolate*" esclusivamente la somma di risorse vincolate che, nel corso dell'esercizio, l'Ente è portato ad utilizzare, temporaneamente, per far fronte a spese correnti, senza tener conto dei reintegri di risorse, medio tempore effettuati, ossia il saldo da impieghi (segno meno) e reintegri (segno più) che ne determina la consistenza.

Ciò posto, la Sezione di controllo, ritiene necessaria una riflessione a più ampio raggio, al fine di cogliere l'effettiva portata dispositiva delle norme sopra richiamate, sottolineando, in punto di fatto, che il Comune di Olmedo, come riscontrato con la

deliberazione n. 156/2024/PRSE, ha registrato, in sede di rendiconto, un saldo di cassa pari a zero dal 2017 al 2021, criticità che permane anche nel 2022¹.

Giova rammentare che l'abbrivio delle considerazioni che si vanno a illustrare è rappresentato dall'aspetto per cui l'art. 195, comma 1, del Tuel permette l'utilizzo, in termini di cassa, delle entrate vincolate di cui all'art. 180, comma 3, lettera d)² per finanziare spese correnti, previa apposita delibera della giunta (comma 2). La disposizione di cui all'art. 195 contiene un rinvio all'art. 222 "*Anticipazioni di tesoreria*" del Tuel, per cui l'utilizzo in discorso è soggetto allo stesso limite stabilito per l'anticipazione di tesoreria, ossia i tre dodicesimi³ delle entrate accertate nel penultimo anno precedente, afferenti ai primi tre titoli di entrata del bilancio (salvo quanto previsto per gli enti in dissesto dal comma 2-bis del medesimo articolo).

Ciò posto, è necessario stabilire se il limite di cui all'art. 222 TUEL vada applicato al totale delle risorse vincolate utilizzate per cassa, nel corso dell'esercizio finanziario, ossia tenendo conto solo delle utilizzazioni (intesa come somma delle stesse) e non delle eventuali periodiche restituzioni, totali o parziali, ovvero vada rapportato, in modo costante, al saldo tra utilizzi e restituzioni, per cassa, considerato anche che il tetto è lo stesso a fronte di due istituti che presentano delle marcate differenze, che è necessario comprendere se possano condizionare la scelta del criterio di calcolo, come si vedrà nel proseguo della trattazione. Invero, entrambi gli istituti sono diretti a fronteggiare la temporanea carenza di liquidità dell'ente, ossia a "*porre rimedio ad eccessi diacronici tra i flussi di entrata e quelli di spesa*" (Corte cost. pronuncia n. 188/2014); l'anticipazione si realizza nella forma tecnica dell'apertura di credito in conto corrente, l'utilizzo di entrate vincolate si sostanzia in una operazione contabile e finanziaria di temporanea distrazione di somme dalla finalità a cui sono destinate, entrambi con obbligo di rientro, l'anticipazione entro l'esercizio in cui è richiesta, di modo che gli

¹ Verificata sui documenti presenti nella Sez. Amministrazione trasparente del sito web del Comune.

² Nella versione attuale: "*gli eventuali vincoli di destinazione delle entrate derivanti da trasferimenti o da prestiti*". Invero, si deve dar conto che l'art. 180, c. 3, lett. d) 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.

³ Limite aumentato a cinque dodicesimi per il periodo 2020/2025, ai sensi dell'art. 1, c. 555, della l. n. 160/2019, come modificato dall'art. 1, c. 782, della l. n. 197/2022, al fine di agevolare il rispetto dei tempi di pagamento di cui al decreto legislativo 9 ottobre 2002, n. 231.

accertamenti corrispondano agli impegni, le entrate vincolate in tempi ancor più stringenti, come di seguito illustrato.

Si annota, altresì, che l'utilizzo di somme vincolate riduce di pari misura il ricorso all'anticipazioni di tesoreria⁴ (che, pertanto, deve risultare già richiesta, accordata e libera da vincoli), difatti, l'esistenza in cassa di somme vincolate dovrebbe comportare che siano prioritariamente utilizzate, nei limiti anzidetti, prima di far ricorso "eccezionalmente" ad anticipazione. Ciò anche in ragione del fatto che la richiesta di quest'ultima comporta la maturazione di interessi passivi che decorrono dall'effettivo utilizzo delle somme (art. 222, comma 2, Tuel) con le modalità previste dalla convenzione di cui all'articolo 210 del Tuel, si tratta, infatti, come già osservato, di un fido dell'anticipazione di credito in conto corrente, mentre nell'altro caso vengono utilizzate risorse dell'ente stesso, quasi una forma di "autofinanziamento" a breve termine.

Si deve dare conto che la Sezione delle Autonomie era stata chiamata a pronunciarsi sulla seguente questione di massima: *"Se il limite cumulativo dell'art. 222 TUEL (avente ad oggetto tanto le anticipazioni di tesoreria che le entrate a specifica destinazione di cui all'art. 195 TUEL) si traduca in un limite al "fido" accordabile dal Tesoriere, ovvero, se costituisca un limite sul totale delle somme complessivamente anticipabili dallo Stesso, senza tenere conto delle restituzioni medio tempore intervenute"*. L'Organo di nomofilachia con la deliberazione n. 23 /SEZAUT/2014/QMIG si esprimeva nei termini seguenti: *"il limite massimo delle anticipazioni di tesoreria concedibili (avente ad oggetto tanto le anticipazioni di tesoreria che le entrate a specifica destinazione di cui all'art. 195 TUEL), fissato dall'art. 222 TUEL nella misura dei tre dodicesimi delle entrate correnti accertate nel penultimo anno precedente è da intendersi rapportato, in modo costante, al saldo tra anticipazioni e restituzioni medio tempore intervenute"*.

Orbene, la Sezione osserva che la soluzione fornita, si basa unicamente sull'analisi dell'istituto dell'anticipazione di tesoreria senza alcun riferimento all'utilizzo di entrate vincolate se non per l'unicità del limite, e impinge essenzialmente sulla considerazione che la stessa costituisce attività regolata nel contratto di tesoreria la cui

⁴ Art. 195 TUEL, comma 3 primo periodo: *Il ricorso all'utilizzo delle entrate vincolate, secondo le modalità di cui ai commi 1 e 2, vincola una quota corrispondente dell'anticipazione di tesoreria.*

causa negoziale tipica di un finanziamento a breve termine è integrata, nella sua funzione economica, dalla clausola del limite quantitativo indicato dall'art. 222 TUEL. Sicché, la ragione del limite, alla luce dei principi fondamentali dell'ordinamento contabile, è quella di proporzionare il debito contratto con il Tesoriere al livello di autosufficienza finanziaria dell'ente, accertata nel penultimo esercizio. Ne deriva che non ci sarebbe motivo di limitare l'utilizzabilità dell'anticipazione con un criterio restrittivo nel calcolo del limite massimo dei tre dodicesimi (ossia il calcolo senza il riferimento ai reintegri effettuati medio tempore) se l'ente attraverso il rientro dal finanziamento già utilizzato, ricostituisce il plafond disponibile, aspetto che costituisce, peraltro, un obbligo da adempiere entro il termine dell'esercizio⁵. Per le esposte ragioni, la Sezione delle Autonomie ha ritenuto, come sopra riportato, il limite dell'art. 222 TUEL da intendersi quale limite al "fido" accordabile dal Tesoriere, rapportato, in modo costante, al saldo tra anticipazioni e restituzioni.

Fatte queste premesse, e considerato che la questione di massima non si esprime sugli utilizzi delle entrate vincolate, soffermandosi lungamente sul contratto di finanziamento, aspetto che non rende agevole arrivare subito ad affermare che il criterio meno restrittivo si applica anche agli indicati utilizzi, è necessario stabilire quali argomentazioni possano essere valorizzate e applicate alla fattispecie di cui si discorre. La Sezione, peraltro, ritiene, che in un'ottica di sistema, posto un limite identico, risulterebbe privo di un substrato logico pervenire a un criterio di calcolo differente che potrebbe in qualche modo riflettersi e vulnerare la identica funzionalizzazione dei due istituti, che rappresenta il centro di gravità sistematico e unitario della disciplina testé ricostruita. Non è aspetto trascurabile, inoltre, che il limite fissato dall'art. 222 Tuel sia da intendersi come complessivo e, pertanto, se l'ente sta utilizzando anticipazione di tesoreria nei limiti massimi previsti dall'articolo 222 del Tuel non potrà contemporaneamente utilizzare entrate a destinazione vincolata per finanziare la spesa corrente e viceversa (v. sul punto Sezione Autonomie deliberazione n. 13/SEZAUT/2024/FRG). Profilo che, dando conto del collegamento

⁵ Punto n. 3.26, di cui all'allegato 4/2 al D.lgs. n. 118 del 2011, dispone che: "Le anticipazioni di cassa erogate dal tesoriere dell'ente sono contabilizzate nel titolo istituito appositamente per tale tipologia di entrate che, ai sensi dell'articolo all'art. 3, comma 17, della Legge n. 350/2003, non costituiscono debito dell'ente, in quanto destinate a fronteggiare temporanee esigenze di liquidità dell'ente e destinate ad essere chiuse entro l'esercizio. Pertanto, alla data del 31 dicembre di ciascun esercizio, l'ammontare delle entrate accertate e riscosse derivanti da anticipazioni deve corrispondere all'ammontare delle spese impegnate e pagate per la chiusura delle stesse".

esistente fra i due istituti, depone, in maniera significativa, per l'adozione di un unico criterio di calcolo.

Apporta, altresì, elementi di chiarezza nonché completezza alla corretta delineazione dell'istituto in discorso, e alle conclusioni che si vanno a costruire anche il ritenere che il libero utilizzo per cassa delle entrate vincolate, negli enti che registrano una sofferenza della cassa libera, determinerebbe 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 (Sezione delle Autonomie, deliberazione n. 17/2023/QMIG). Converte in questa direzione ed integra la portata sostanziale delle disposizioni sopra richiamate anche l'art. 187, comma 3 bis, del TUEL che dispone: *“L'avanzo di amministrazione non vincolato (rectius libero) non può essere utilizzato nel caso in cui l'ente si trovi in una delle situazioni previste dagli articoli 195 e 222, fatto salvo l'utilizzo per i provvedimenti di riequilibrio di cui all'articolo 193”*⁶.

In sostanza, si deve sottolineare che la specifica destinazione delle risorse costituisce una sorta di *“condizione”* (Sez. delle Autonomie deliberazione n. 31/2015) che è apposta all'utilizzo delle stesse in funzione di garanzia del raggiungimento della finalità pubblica programmata, sottraendone la disponibilità all'ente, salvo potervi far ricorso per momentanea carenza di liquidità, ma solo con i limiti e le procedure sopra richiamate.

Si deve puntualizzare che la convenzione di tesoreria (anche quella del Comune di Olmedo) contiene, nel rispetto dei presupposti e delle condizioni di legge, regole circa l'utilizzo di risorse vincolate in assenza totale o parziale di somme libere⁷, dovendo l'ente adempiere con tempestività alle proprie obbligazioni. Ne consegue che, come per l'anticipazione di tesoreria, il limite in discorso rappresenterebbe una clausola legale automaticamente inserita nel contratto di tesoreria⁸, che disciplina lo svolgimento del servizio di cassa.

⁶ In deroga a quanto disposto dal presente comma v. l'art. 1, comma 2-bis, D.L. 21 maggio 2013, n. 54, convertito, con modificazioni, dalla L. 18 luglio 2013, n. 85, e, successivamente, l'art. 20, comma 4-quater, D.L. 1 giugno 2023, n. 61, convertito, con modificazioni, dalla L. 31 luglio 2023, n. 100.

⁷ Aspetto verificato nella Sezione Amministrazione trasparente del Comune di Olmedo, in cui risulta lo schema di convenzione di tesoreria (v. art. 13) approvato con deliberazione del Consiglio Comunale n. 12 del 27 giugno 2014, dal bando di gara e dal disciplinare approvato con determinazione n. 58 del 3 luglio 2014.

⁸ V. pag. 6 della richiamata QM, per quanto non trattandosi, in caso di utilizzo per cassa di risorse vincolate, di un contratto di finanziamento non possano utilizzarsi le ulteriori argomentazioni dell'Organo di nomofilachia.

Pertanto, all'inizio di ciascun esercizio la giunta autorizza l'utilizzo di incassi vincolati, mentre nel corso della gestione l'ente è tenuto a tracciare i vincoli nei titoli di incasso e di pagamento ai sensi degli articoli 180, comma 3, lettera d), e 185, comma 2, lettera i), del Tuel; il Tesoriere è così posto nella condizione di distinguere la liquidità in parte libera e parte vincolata e, in caso di insufficienza dei fondi liberi, nel rispetto dei limiti previsti dall'articolo 195 del Tuel, provvede "automaticamente" (v. punto 10.2, all. 4/2, d.lgs. n. 118/2011) all'utilizzo delle risorse vincolate per il pagamento di spese correnti disposte dall'ente⁹.

Così compendiate gli aspetti che caratterizzano l'istituto in discorso, si può pervenire ad alcune conclusioni, in parallelo e con il sostegno di quelle esposte nella questione di massima per l'anticipazione di tesoreria. In primis la ragione del limite dei tre dodicesimi, alla luce dei principi dell'ordinamento contabile, in particolare equilibrio di bilancio e sana gestione finanziaria, è quella di proporzionare il debito, che in caso di anticipazione l'ente ha con il tesoriere, mentre in caso di utilizzo di risorse vincolate ha con se stesso (dovendolo reintegrare al pari delle anticipazioni), al livello di autosufficienza finanziaria accertata nel penultimo esercizio. Ne deriva, andando oltre le sole evidenze attinenti agli aspetti amministrativo-contabili, che la ragione per cui, alla stregua dell'anticipazione di tesoreria, non ci sarebbe motivo di limitare l'utilizzo delle entrate vincolate con un criterio restrittivo nel calcolo del limite (ossia il calcolo senza il riferimento ai reintegri effettuati medio tempore), risiede nell'aspetto per cui l'ente è tenuto al rigoroso rispetto di quanto stabilito dal legislatore al comma 3 (secondo periodo), dell'art. 195 citato, ossia: *"Con i primi introiti non soggetti a vincolo di destinazione viene ricostituita la consistenza delle somme vincolate che sono state utilizzate per il pagamento di spese correnti"*. Disposto che, a parere della Sezione, è indicativo della rapidità con la quale è necessario il reintegro, sicché racchiudere l'uso della liquidità entro un limite calcolato con un criterio rigido potrebbe portare a vulnerare la sua stessa funzione che è la base della fluidità dei rapporti patrimoniali, sia che essi siano svolti in ambito privatistico, sia che si riferiscano all'ambito pubblicistico (in senso conforme v. deliberazione n. 31/2015/SEZAUT/INPR). Anzi, proprio su quest'ultimo versante, l'esigenza di contenere le restrizioni sull'uso della disponibilità finanziaria

⁹ Si rinvia alla deliberazione n. 156/2024/PRSE per le specifiche regolazioni contabili, anche quelle per il reintegro dei fondi.

di un ente trova conferma nelle rigorose norme che obbligano al rispetto dei tempi di pagamento delle obbligazioni connesse alle transazioni commerciali. Invero, ciò che si deve evitare è un'eccessiva rigidità del bilancio e della sua gestione, che potrebbe aggravare gli aspetti negativi discendenti dallo sfasamento temporale tra accertamenti e riscossioni, da una parte, e impegni e pagamenti, dall'altra, che dovrebbe trovare, nell'arco dell'esercizio, una fisiologica soluzione con la corretta applicazione del principio della competenza finanziaria potenziata.

Orbene, alla luce delle considerazioni svolte la Sezione ritiene di poter considerare corretti i calcoli prodotti dal Comune di Olmedo in riferimento all'utilizzo per cassa delle risorse vincolate, nonché superata la criticità rilevata con la deliberazione n. 156/2024/PRSE; l'ente deve comunque, come già detto, usare la necessaria prudenza nella gestione di queste risorse, anche nella prospettiva del rispetto della programmazione assunta e del raggiungimento degli obiettivi per i quali, in tale sede, gli introiti in questione sono stati individuati quali fonti di finanziamento e strumenti di copertura della spesa.

In conclusione, posto che tutti gli esercizi sopravvenienti nel tempo sono legati fra loro *"in modo ordinato e concatenato"*, di talché il principio di continuità risulta *"essenziale per garantire nel tempo l'equilibrio economico, finanziario e patrimoniale"* (Corte cost. sent. n. 155/2015), consentendo di inquadrare in modo strutturale e pluriennale la stabilità dei bilanci preventivi e successivi, per cui *"ogni rendiconto ... (è) geneticamente collegato alle risultanze dell'esercizio precedente"*, così che *"ogni determinazione infedele del risultato di amministrazione si riverbera a cascata sugli esercizi successivi"*, la Sezione ritiene, necessario, riservarsi approfondimenti sui futuri cicli di bilancio in ordine alle complesse criticità rilevate nella gestione finanziaria svolta dal Comune di Olmedo.

Per completezza dell'esposizione, nonché delle analisi effettuate con le molteplici deliberazioni adottate da questa Sezione di controllo ed elencate in premessa, si vuole sottolineare, concludendo, che la gestione del bilancio dell'Ente ha registrato pesanti criticità, che permangono nel tempo e dunque risultano strutturali, ossia, in particolare, un risultato di amministrazione negativo dal 2017 al 2023, in cui coesistono diverse linee di disavanzo: da riaccertamento straordinario dei residui, dalla gestione ordinaria, da accantonamento a FAL; nonché la presenza di anticipazioni di tesoreria

non rimborsate entro la fine dell'esercizio dal 2013 a tutto il 2022 e la pesante difficoltà dell'Ente di riscuotere i propri crediti. Di talché, nel Comune di Olmedo l'accensione dell'anticipazione da operazione eccezionale, volta al superamento di situazioni contingenti, è diventata un mezzo ordinario di gestione per il pagamento delle spese, indicativo di una cronica sofferenza di liquidità, che, se non adeguatamente fronteggiata con un rafforzamento della capacità di riscossione delle entrate comunali potrebbe condurre l'ente a una situazione prossima al dissesto.

P.Q.M.

La Sezione regionale di controllo per la Sardegna, riservandosi eventuali ulteriori verifiche ed approfondimenti, alla luce di quanto riscontrato, invita il Comune di Olmedo a:

- attivare ogni possibile azione volta a migliorare il tasso di smaltimento dei residui attivi, soprattutto quelli più risalenti nel tempo, per evitare situazioni di tensione nei flussi di cassa che portano a fare continuo ricorso all'utilizzo delle risorse vincolate per cassa e all'accensione di anticipazioni di tesoreria, con l'obiettivo di incrementare il margine del fondo cassa libero rispetto al fondo cassa finale;
- attivare ogni possibile azione finalizzata alla regolare contabilizzazione delle componenti dell'eventuale disavanzo di amministrazione e al suo relativo ripiano in base alle regole giuscontabili previste per ciascuna tipologia di disavanzo registrato.

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 Olmedo.

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 25 novembre 2024.

F.to

Il Magistrato relatore

Cristina Ragucci

F.to

Il Presidente

Antonio Contu

Depositata in Segreteria il 26 novembre 2024

F.to

Il Dirigente

Dott. Paolo Carrus