



REPUBBLICA ITALIANA

CORTE DEI CONTI

La Sezione del controllo per la Regione Sardegna

composta dai magistrati:

Dott.ssa Cristina Ragucci	Presidente f.f. (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 marzo 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. 13/2024/INPR del 23 febbraio 2024 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 2024; nonché da ultimo la deliberazione n. 30/2025/INPR del 24 febbraio 2025 e il relativo allegato, con la quale è stato approvato il programma di controlli istituzionali per l'anno 2025;

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

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

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

Visto il questionario sul rendiconto per la gestione finanziaria degli esercizi 2019, 2020 2021 e 2022 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. 1321 del 14 marzo 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. 4/2025 del 17 marzo 2025, con la quale la Sezione è stata convocata per la camera di consiglio del 24 marzo 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 Norbello, 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 i dati attinenti alla composizione del risultato di amministrazione, nello specifico quelli relativi alla gestione dei fondi e degli accantonamenti, alla gestione del fondo cassa e quelli sulla gestione dei residui, in relazione ai quali e in ragione delle criticità rilevate si ritiene di instaurare fin da subito il contraddittorio con l'Ente.

La Sezione intende, inoltre, sottolineare che, per completezza, sono state effettuate verifiche sugli equilibri di bilancio, 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 a priori.

Si intende porre in evidenza che tutti gli esercizi sopravvenienti nel tempo sono collegati fra loro *“in modo ordinato e concatenato”* in quanto, come sottolineato 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., 5 marzo 2018, n. 49, il principio è richiamato da Corte dei conti, Sezione delle autonomie, in occasione dell’elaborazione delle linee guida sui rendiconti 2019 approvate con delibera n. 09/2020/INPR).

Fatte queste premesse, la Sezione procede all’analisi delle criticità riscontrate nel triennio in esame, preso atto che il comune di Norbello, ha conseguito un risultato di amministrazione disponibile¹ pari a zero nell’esercizio 2019 e un risultato di amministrazione disponibile negativo negli esercizi 2020 e 2021.

Preliminarmente si rileva che il Consiglio comunale di Norbello ha approvato:

- il rendiconto per l’esercizio 2019 con la deliberazione n 11 del 3 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. 21 del 4 agosto 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. 14 del 23 maggio 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

¹ lettera E del prospetto sulla composizione del risultato di amministrazione.

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.

Si 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.

Esercizio 2019:

Si osserva che da quanto riportato nella relazione sulla gestione, nella relazione dell'organo di revisione e nei dati desunti da BDAP, emerge che il Comune ha conseguito un risultato di amministrazione formale di 173.585,52 euro, a cui sono stati detratti accantonamenti per 157.509,27 euro e vincoli per 16.076,25 euro che hanno comportato un risultato di amministrazione disponibile pari a zero. I fondi accantonati comprendono il fondo crediti dubbia esigibilità per 11.372,05 euro, il fondo indennità di fine mandato per 3.530,70 euro e fondo contenzioso per 42.606,52 euro. Il fondo vincolato consta di un vincolo generico per 16.076,25 attribuito dall'Ente per far fronte alle spese derivanti da una lite. Difatti, come evidenziato nella relazione al rendiconto (pag.4), considerata l'alta probabilità di soccombenza, l'Ente ha prudentemente accantonato nel corso degli anni delle somme da destinare a questa sopravvenienza passiva.

Ciò posto, la Sezione ritiene di soffermarsi sulle criticità emerse, in particolare, sui rischi connessi a un risultato di amministrazione disponibile pari a zero, all'evidenza di un mero saldo contabile che potrebbe celare un disavanzo latente ed essere indicativo di una frizione con i principi di trasparenza, chiarezza, attendibilità e veridicità dei documenti di bilancio, diretti a salvaguardare la genuinità del risultato di amministrazione e l'equilibrio economico-finanziario complessivo dell'Ente (v. deliberazione n. 188/2024/PRSE di questa Sezione). Converte verso una situazione di

criticità anche il rilevato fondo cassa esiguo che risulta a inizio esercizio 2019 pari a 131.405,33 euro per poi ridursi in chiusura dello stesso a 29.734,14 euro. Invero, il principale strumento per garantire all'ente la liquidità necessaria per far fronte ai pagamenti, risiede oltre che nel rispetto dei principi di attendibilità e veridicità nella formazione delle previsioni di cassa, in particolare in un attento monitoraggio dei crediti e della loro riscossione. Rappresenta, poi, una diretta refluenza di questa criticità il riscontrato ricorso all'anticipazione di tesoreria, autorizzata con delibera di Giunta n. 2 del 9.01.2019, in relazione alla quale si osserva che nella relazione-questionario al consuntivo, presente su Con.TE, alla domanda sulla restituzione dell'anticipazioni di tesoreria entro l'esercizio 2019, l'Ente ha dato risposta negativa, dichiarando di aver provveduto all'iscrizione del residuo passivo per importo corrispondente all'anticipazione inestinta. Difatti, dal conto del bilancio entrate, alla voce "*Titolo 7 Anticipazioni da istituto tesoriere/cassiere*" risultano riscossi 849.048,27 euro a fronte di 847.731,05 euro nel conto di bilancio spese alla voce "*Titolo 5 chiusura anticipazioni ricevute da istituto Tesoriere/cassiere*"; dato che evidenzia la mancata restituzione dell'anticipazione in oggetto per 1.317,22 euro. Questo dato è analogo a quanto riportato nella relazione- questionario al consuntivo 2019.

E' appena il caso di osservare che la presenza di un debito da anticipazione di tesoreria è stata stigmatizzata dalle Sezioni Riunite di questa Corte (SS.RR. in sede giurisdizionale n. 8/2018), le quali hanno affermato che costituisce grave irregolarità contabile la sussistenza di un debito da anticipazione di tesoreria alla chiusura dell'esercizio finanziario posto che, come chiarito dal paragrafo 3.26 del principio contabile allegato 4/2 al d.lgs. n. 118/2011, le anticipazioni di cassa non costituiscono debito dell'ente e devono essere restituite entro il medesimo esercizio finanziario nel quale sono state concesse.

Giova rammentare, infatti, che il ricorso all'istituto in esame è stato da sempre oggetto di particolare attenzione da parte del giudice contabile (v. fra le tante: deliberazioni di questa Sezione n. 37, n. 188, n. 190 tutte del 2024, deliberazione n. 32/2021/PRSP della Sezione regionale controllo della Lombardia, deliberazione n. 207/2022/PRSP della Sezione regionale di Controllo della Sicilia), quale campanello d'allarme di una effettiva difficoltà dell'Ente nel far fronte, con risorse proprie, alle obbligazioni assunte.

Questa Sezione vuole rammentare il carattere eccezionale legato all'anticipazione di tesoreria, quale forma di finanziamento a breve termine, a cui l'Ente deve ricorrere esclusivamente per far fronte ai soli momentanei problemi di liquidità. Pertanto, il reiterato ricorso ad anticipazioni di tesoreria (anche nelle ipotesi in cui non sia superato il limite previsto dall'art. 222 del TUEL), potrebbe tradursi in un fisiologico nonché ordinario mezzo per il pagamento delle spese di funzionamento, tale da generare squilibri nella gestione finanziaria; in tal modo l'Ente occulterebbe forme di finanziamento a medio o lungo termine, con conseguente elusione dell'art. 119 Cost. (che consente di ricorrere ad indebitamento per finanziare le sole spese di investimento). Al fine di evitare lo scenario descritto pocanzi è **auspicabile che l'Ente riesca a prevedere correttamente le reali possibilità di incasso dei crediti vantati, potenziando le attività di riscossione.**

Altro aspetto su cui questa Sezione intende di soffermarsi è quello relativo agli equilibri di bilancio, in particolare, analizzando il prospetto degli equilibri di bilancio caricato su BDAP, quello reperito nella documentazione di bilancio presente sul sito dell'Ente nella sezione "*amministrazione trasparente*" e quello redatto dall'organo di revisione, sono emerse numerose discordanze come di seguito riportate. La voce "*L) Entrate di parte corrente destinate a spese di investimento in base a specifiche disposizioni di legge o dei principi contabili*" è stata contabilizzata per 196.801,68 euro nella relazione dell'organo di revisione, così come su BDAP, mentre risulta pari a 198.118,90 euro nel prospetto inserito sul sito istituzionale dell'Ente nella sezione "*amministrazione trasparente-bilanci*". Il risultato di competenza in c/capitale (voce Z1 del prospetto) nella relazione dell'organo di revisore ammonta a 25.850,78 euro, mentre su BDAP è valorizzato per -1.317,22 euro, e nella documentazione inserita nel sito istituzionale del Comune è pari a zero. Il risultato di competenza (voce W1) nella relazione dell'organo di revisione è pari a -25.850,78 euro mentre su BDAP e nella documentazione presente sul sito istituzionale dell'Ente è pari a 4.885,04 euro. Se si considera quest'ultimo importo come quello corretto allora l'Ente risulta in equilibrio per il risultato di competenza.

La voce equilibrio di bilancio (W2), seppur differente nel prospetto inserito nella relazione dell'organo di revisione² rispetto a quella contabilizzata su BDAP e quella

² La voce W2 inserita nel prospetto degli equilibri di bilancio nella relazione dell'organo di revisione al consuntivo 2019 è pari a -25.850,78 euro.

esposta nella documentazione di bilancio reperita dal sito istituzionale dell'Ente³, ha un valore negativo in entrambi i casi, pertanto l'Ente non risulta in equilibrio.

La voce equilibrio complessivo (W3) risulta pari a 91.612,77 euro secondo quanto riportato su BDAP e sul sito istituzionale, mentre risulta pari a -25.850,78 euro nella relazione dell'organo di revisione. Infine, il risultato di competenza di parte corrente (voce O1) ammonta a 6.202,26 euro nella relazione dell'organo di revisione che coincide con quanto riportato su BDAP ma non con quanto riportato nella documentazione di bilancio reperita dal sito (4.885,04 euro).

La Sezione, alla luce di quanto appena illustrato, invita l'Ente a chiarire le incongruenze rilevate, precisando, altresì, l'importo corretto dei saldi corrispondenti agli equilibri, si raccomanda per il futuro una maggiore cura nella redazione dei prospetti sotto il profilo della concordanza, nonché il rispetto degli equilibri alle voci W1 e W2 (saldi positivi) fermo restando che l'ente è in equilibrio se ottiene un risultato di competenza dell'esercizio non negativo.

Si sottolinea 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).

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

³ La voce W2 del prospetto degli equilibri di bilancio su BDAP e sul sito dell'Ente è pari a -11.191,21 euro.

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. ”

Esercizio 2020:

Tanto premesso, si riscontra che Comune ha conseguito un risultato di amministrazione formale (lett. A) negativo per 308.145,30 euro per cui si è trovato in situazioni di disavanzo formale, generato dal saldo algebrico negativo tra la cassa, i residui attivi e passivi e il fondo pluriennale vincolato.

Sicché, nel 2020 la situazione finanziaria del comune di Norbello si presentava particolarmente critica, difatti, giova rammentare che nel caso del saldo formale positivo l'ente ha dato copertura al complesso delle sue spese, al contrario nel caso di un saldo formale negativo è probabile che una parte delle spese impegnate e imputate risultino, al momento dell'accertamento del risultato, prive di copertura finanziaria segnalando una condizione di squilibrio del bilancio.

Si osserva che la gestione dei residui ha condizionato in maniera decisiva il precitato saldo negativo, infatti, dall'analisi dei dati esposti nel prospetto riepilogativo del risultato di amministrazione inserito su BDAP, si evince che si sono registrati più residui passivi finali (1.183.938,76 euro) rispetto a quelli attivi finali (915.552,9 euro) con un differenziale pari a -268.385,86 euro. La Sezione ritiene, inoltre, di evidenziare il dato riscontrato nella relazione al rendiconto (pag. 24) in merito alla scomposizione ed analisi

dei residui attivi, ossia, su un totale di residui attivi al 1/1/2020 di 1.475.938,55 euro, **sono stati riaccertati solo 692.681,56 euro corrispondenti al 46,93%**, inoltre, la difficoltà di riscossione dei crediti vantati dall'Ente è confermata, altresì, dagli incassi in conto residui pari a solo 23.372,58 euro, corrispondenti al 3,37% dei residui riaccertati.

Ciò posto, si annota che il risultato formale di amministrazione (lett. A), 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; mentre 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"*. **Nel caso che si sta analizzando, partendo da un risultato contabile negativo è automatico pervenire a un disavanzo di amministrazione sostanziale, per cui considerati accantonamenti per 220.002,99 euro e vincoli per 85.450,92 euro il disavanzo sostanziale di amministrazione risulta pari a 613.599,21⁴.**

Posto che la fattispecie in esame non è ascrivibile all'incapienza del risultato di amministrazione formale, in quanto lo stesso è negativo, giova ugualmente premettere che, in sede di verifica dell'eventuale condizione di squilibrio finanziario di un ente locale, assume rilevanza stabilire l'origine del risultato di amministrazione negativo, parte disponibile, che può ricollegarsi agli esiti della gestione ordinaria di competenza, alle sopravvenute modalità di contabilizzazione del FAL o di calcolo del FCDE, ovvero agli esiti delle operazioni di riaccertamento straordinario dei residui, ai sensi dell'articolo 3, comma 15, del decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118.

La Sezione, inoltre, 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, 16 Sezioni Riunite spec. comp., sentenza n. 4 del 2023). Orbene, 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;

4. Dati ricavati nella relazione sulla gestione al rendiconto 2020, nella relazione dell'Organo di revisione e da BDAP.

per riportare la gestione in equilibrio, l'ente deve eliminare questa passività, reperendo risorse reali ed effettive (Corte dei conti, Sezioni riunite spec. comp., sentenza 1 del 2019).

La Sezione, prima di addentrarsi nella ricostruzione contabile, sotto illustrata, intende compendiare in termini generali i seguenti aspetti, propedeutici alle analisi in sviluppo:

- il rendiconto della gestione finanziaria rappresenta l'essenziale momento di chiusura del ciclo del bilancio cristallizzando, in base al principio contabile dell'annualità (che, peraltro, ha copertura costituzionale), i risultati conseguiti e dunque la concreta realizzazione dei programmi e degli indirizzi politici stabiliti nel documento di bilancio di previsione, consentendo al Consiglio comunale e alla Corte dei conti di effettuare i necessari riscontri, di valutare eventuali scostamenti tra obiettivi e risultati e di analizzarne le ragioni;
- in linea generale, il disavanzo ordinario (emerso nell'anno) va ripianato secondo le regole ordinarie e cioè ai sensi dell'art. 188 del TUEL;
- nel caso del concorrere di più linee di disavanzo, e in caso del cd. extra recupero è necessario fare riferimento al principio contabile applicato di cui ai punti 9.2.26 e 9.2.30 di cui all'allegato 4/2 al d. lgs. n. 118/2011;
- i principi di annualità, trasparenza, certezza e veridicità dei rendiconti evidenziano l'importanza della corretta applicazione della normativa e dei principi contabili che disciplinano l'intera materia contabile degli enti locali e, pertanto, la necessità di rispettare le disposizioni normative vigenti, anche in merito alla sequenza temporale da considerare nei piani di rientro dei disavanzi."

Si espongono di seguito due tabelle che riportano lo sviluppo del risultato di amministrazione formale e sostanziale nel triennio 2019/2021, nonché la scomposizione del risultato formale dell'esercizio 2020:

Tab.1 Evoluzione del risultato di amministrazione nel triennio 2019-2021 (in euro)

Descrizione	2019	2020	2021
Risultato d'amministrazione (A)	173.585,52	- 308.145,30	1.179.865,91
Parte accantonata (B)	0,00	220.002,99	695.086,89

Parte vincolata (C)	0,00	85.450,92	990.385,48
Parte destinata agli investimenti (D)	0,00	€ 0,00	0,00
Parte disponibile (E= A-B-C-D)	173.585,52	- 613.599,21	-505.606,46

Fonte dati: Relazione - questionario al rendiconto 2021

Tab.2 Scomposizione risultato formale di amministrazione (lettera A tutto in euro)

Esercizio 2020	Gestione c/residui	Gestione c/competenza	Gestione totale (c/residui + c/competenza)
Fondo cassa al 1/1			(+) 29.734,14
Riscossioni	23.372,58	3.223.732,94	(+) 3.247.105,52
Pagamenti	778.792,11	2.498.047,55	(-) 3.276.839,66
Fondo cassa al 31/12			0,00
Residui attivi	669.308,98	246.243,92	(+) 915.552,90
Residui passivi	266.347,95	917.590,81	(-) 1.183.938,76
Fpv di parte corrente			(-) 36.417,06
Fpv di parte capitale			(-) 3.342,38
Risultato formale di amministrazione			(=) -308.145,30

Fonte dati: BDAP - rielaborazione Corte dei conti

Dai prospetti esposti emerge un andamento ondivago del risultato di amministrazione formale che desta non poche perplessità e riporta un saldo di solo 173.585,52 euro nel 2019, un saldo negativo di 308.145,30 euro nel 2020 per poi risalire nel 2021 a un saldo positivo di 1.179.865,91; si rileva, altresì, che il disavanzo ordinario registratosi nell'esercizio 2020 deriva principalmente dalle evidenti difficoltà dell'Ente nella gestione della riscossione delle entrate, in particolare in conto residui. Peraltro, l'Ente ha fatto ricorso anche per questo esercizio all'anticipazione di tesoreria, e nella

relazione-questionario al consuntivo, presente su Con.TE, alla domanda sulla restituzione dell'anticipazioni di tesoreria entro l'esercizio 2020, l'Ente ha dato risposta negativa, dichiarando di aver provveduto all'iscrizione del residuo passivo per importo corrispondente all'anticipazione inestinta. Dal conto del bilancio entrate, alla voce "*Titolo 7 Anticipazioni da istituto tesoriere/cassiere*" risultano riscossi 1.345.228,82 euro a fronte di 937.165,14 euro nel conto di bilancio spese alla voce "*Titolo 5 chiusura anticipazioni ricevute da istituto Tesoriere/cassiere*", dato che evidenzia la **mancata restituzione dell'anticipazione in oggetto per 408.063,68 euro**. Si riscontra che detto importo è differente da quanto riportato nella relazione- questionario al consuntivo 2020 alla "*Sezione I.I - Gestione finanzia- 5. Utilizzo dell'anticipazione e delle entrate vincolate nell'ultimo triennio*" che espone un valore di 384.810,03 euro, importo identico a quello inserito nella relazione - questionario al consuntivo 2021. **Anche in questo caso è necessario che l'Ente riferisca in merito al rilevato disallineamento.**

Diretto riflesso della precaria situazione finanziaria è rappresentato anche dal rilevato fondo cassa pari a zero al termine dell'esercizio, con evidente utilizzo per cassa delle risorse a destinazione vincolata.

Con riguardo all'uso dei fondi a destinazione vincolata, si deve rammentare che, 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.

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*.

Ciò posto, dalla verifica dell'equilibrio di cassa, presente nella relazione parere dell'organo di revisione contabile al rendiconto della gestione per gli esercizi 2019/2021, si rileva che in tutte e tre le annualità lo squilibrio è generato dalla gestione dei residui, come sopra rilevato, situazione in linea con le criticità evidenziate in merito alle difficoltà dell'ente di riscuotere i propri crediti, con la conseguente necessità di attivare l'anticipazione di tesoreria per far fronte alla crisi di liquidità, non riuscendo neanche a rimborsarle entro il termine dell'esercizio di competenza.

Ulteriore diretta conseguenza delle rappresentate criticità è la situazione degli equilibri di bilancio, infatti, l'Ente ha realizzato un saldo positivo pari a 43.478,93 euro per l'equilibrio W1 saldo di competenza, un saldo negativo pari a 64.963,95 euro per l'equilibrio di bilancio W2, e un saldo negativo per l'equilibrio complessivo W3 pari a 177.034,73 euro.

Giova ribadire che i primi due saldi sono indicatori rappresentativi degli equilibri che dipendono dalla gestione del bilancio, mentre l'equilibrio complessivo svolge la funzione di evidenziare gli effetti della gestione dell'esercizio e la sua relazione con il risultato di amministrazione. Pertanto, fermo restando l'obbligo di conseguire un risultato di competenza non negativo, gli enti devono tendere al rispetto dell'equilibrio di bilancio, che rappresenta l'effettiva capacità dell'ente di garantire, a consuntivo, la copertura integrale degli impegni, del ripiano del disavanzo, dei vincoli di destinazione e degli accantonamenti di bilancio. L'equilibrio complessivo, invece, svolge una funzione attualizzante, essendo calcolato al fine di aggiornare i risultati considerando anche, prudenzialmente, gli effetti conseguenti alle possibili variazioni prodotte dagli accantonamenti effettuati, in sede di rendiconto, a seguito di eventi verificatisi dopo la chiusura dell'esercizio o successivamente ai termini previsti per le variazioni di bilancio, appostati nel rispetto dei principi contabili.

Ritornando al deficit registrato nell'esercizio si deve dar conto che l'Ente, con nota del 6 agosto 2021 comunicava alla Regione Sardegna lo stato di difficoltà chiedendo un sostegno finanziario al fine di garantire gli equilibri di bilancio di parte corrente⁵, presentando domanda per l'ottenimento di un contributo ai sensi dell'art. 4, comma 15, della l.reg. n. 48/2018, come novellata dall'art. 13, comma 26, della l.reg. n. 17 /2021.

⁵ Fonte: l'Assessorato agli enti locali determinazione n. 4555 del 22/12/2021.

In seguito, stabiliti con d.g.r. n. 48/71 del 10 dicembre 2021 (*Risorse destinate ai comuni, alle province e alle città metropolitane con riferimento alla salvaguardia degli equilibri di bilancio per l'anno 2021*) i criteri di riparto del contributo, l'Assessorato agli enti locali, con determinazione n. 4555 del 22/12/2021, disponeva la liquidazione e il pagamento urgente del contributo di ben 1.500.000,00 euro per la salvaguardia degli equilibri di bilancio anno 2021 a favore del Comune di Norbello.

Dai documenti in atti⁶, emerge che ha contribuito ad aggravare la situazione finanziaria del comune di Norbello il debito per una sentenza di condanna emessa nell'anno 2020, di cui si dirà in seguito, a fronte della quale è stato riconosciuto il debito fuori bilancio, avvenuto con la delibera del Consiglio comunale n. 22 del 03 agosto 2022 avente ad oggetto il "*Riconoscimento debito fuori bilancio da sentenza esecutiva (art. 194, comma 1, lett a) del D. Lgs. n. 267/2000 TUEL*", per una somma pari ad € 548.195,79. **Il provvedimento non è in atti, per cui è necessaria la trasmissione alla Sezione unitamente a una sintetica relazione sulla genesi del registrato disavanzo, del debito fuori bilancio, nonché degli accantonamenti al fondo contenzioso effettuati per la corrispondente possibile soccombenza. E' necessario, inoltre, che il comune di Norbello chiarisca a fronte di quali elementi è stato quantificato il contributo regionale pari a ben 1.500.000,00 euro , posto che l'importo del debito fuori bilancio riconosciuto corrisponde a poco più di un terzo del contributo, precisandone l'utilizzo complessivo, e posto che l'equilibrio di bilancio W2 ha registrato un saldo negativo pari a 64.963,95 euro, e l'equilibrio W3 ha registrato un saldo negativo per pari a 177.034,73 euro.** Si annota, altresì, che la condanna è stata emessa a seguito di un giudizio risalente, come emerge dalla "*Dichiarazione e relazione per riconoscimento di debito fuori bilancio*" redatta dal responsabile dei servizi finanziari in data 25.7.2022, invero con sentenza del Tribunale Ordinario di Cagliari, seconda sezione civile, n. 909/2020 pubblicata il 20/04/2020 - RG n. 4517/2011 - Repert. n. 935/2020 del 20/04/2020, il Comune veniva condannato, quale obbligato principale, a pagare la somma di € 1.174.609,66 a titolo di risarcimento del danno patrimoniale per un "*sinistro verificatosi nella piazza San Giovanni del Comune di Norbello, nel corso della manifestazione denominata "Sa Tuva" durante i festeggiamenti in onore di Sant'Antonio nel gennaio dell'anno*

⁶ In particolare, il parere dell'Organo di revisione sulla proposta di approvazione consiliare bilancio di previsione 2024-2026.

2003", mentre il Ministero dell'Interno e il Ministero della Difesa, venivano condannati al rimborso, nella misura del venticinque per cento ciascuno: *"di tutte gli esborsi che il Comune di Norbello dovrà sostenere in favore degli attori per i fatti per cui è causa, a titolo di capitale, rivalutazione, interessi e spese"*. Inoltre, dalle ricerche effettuate dall'Ufficio istruttore, risulta che il Comune con la delibera consiliare n. 27 del 07/08/2023 ha approvato uno schema di transazione in ordine alla quale il Comune è invitato a riferire.

Continuando le verifiche si riscontra che con delibera del Consiglio Comunale n. 22 del 4 agosto 2021, non in atti, si è stabilito il programma di ripiano del disavanzo di 613.599,21 euro (al netto di una differenza di arrotondamento di 1,54 euro) come segue⁷:

- a) applicazione all'esercizio 2021 del disavanzo per 107.992,75 euro;
- b) applicazione all'esercizio 2022 del disavanzo per 251.804,00 euro;
- c) applicazione all'esercizio 2023 del disavanzo per 253.804,00 euro.

A seguito dell'approvazione del rendiconto dell'esercizio dell'anno 2021, ai sensi dell'art. 227 del D. Lgs. 267/2000, giusta delibera del Consiglio comunale n. 14 del 23 maggio 2022, si è accertato un avanzo di amministrazione vincolato ai fini della salvaguardia degli equilibri pari ad 791.852,03 euro, una parte di tali risorse vincolate (253.804,00 euro) è stata applicata al bilancio di previsione 2022/2024, annualità 2023, con delibera del Consiglio comunale n. 34 del 29 novembre 2022 per ripianare anche l'ultima parte del disavanzo accertato per l'anno 2020⁸.

L'Ente ha ripianato completamente il disavanzo di amministrazione accertato per l'anno 2020, giusta presa d'atto della relazione del sindaco sullo stato di attuazione del ripiano del disavanzo dell'anno 2020, ai sensi dell'art. 188, comma 1, del Tuel, approvata con delibera del Consiglio Comunale n. 25 del 7 agosto 2023 (non in atti)

Esercizio 2021:

Si osserva che il comune di Norbello ha registrato un risultato di amministrazione formale di 1.179.865,91 euro dal quale sono stati detratti accantonamenti per 695.086,89

⁷ Parere dell'Organo di revisione sulla proposta di approvazione consiliare del bilancio di previsione 2024-2026.

⁸ Parere dell'Organo di revisione sulla proposta di approvazione consiliare bilancio di previsione 2024-2026.

euro⁹ e vincoli per 990.385,48 euro¹⁰ che hanno comportato un disavanzo di amministrazione per 505.606,46 euro. Di talché, considerato che il disavanzo dell'esercizio 2020 ammontava a 613.599,21 euro e quello del 2021 a 505.606,48 euro, si riscontra un miglioramento pari a 107.992,75 euro, corrispondente alla quota del disavanzo di amministrazione appostata nel conto del bilancio parte spesa 2021.

Si osserva che permane la problematica relativa alla riscossione dei crediti vantati dall'Ente, confermata nuovamente dai dati esposti nella relazione dell'Organo di revisione (pag. 5) dove si evince la bassa percentuale della riscossione in conto residui, ossia solo il 19,07%.

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 Norbello a fornire chiarimenti entro e non oltre **il 16 giugno 2025** sui seguenti aspetti, partitamente analizzati in parte motiva con precisa indicazione dei chiarimenti da inoltrare a questa Sezione, che di seguito sinteticamente si compendiano:

- chiarire le rilevate discordanze sulla composizione del prospetto degli equilibri di bilancio esercizio 2019, come partitamente descritto ed analizzato in parte motiva, precisando, altresì, l'importo corretto dei saldi corrispondenti agli equilibri;
- depositare una relazione sintetica che chiarisca le motivazioni sottostanti la bassa percentuale di riscossione dei crediti vantati dall'Ente nel triennio 2019-21 soffermandosi sulle attività intraprese dall'Ente per far fronte al recupero dei crediti vantati;
- chiarire le rilevate incongruenze osservate in ordine all'anticipazione di tesoreria ancora da restituire al 31/12/2020, come esposto in parte motiva;
- depositare copia delle delibere consiliari n. 22 del 03/08/2022 e n. 25 del 7 agosto 2023, nonché una sintetica relazione sulla genesi del registrato disavanzo, del debito fuori bilancio, nonché degli accantonamenti al fondo contenzioso effettuati per la corrispondente possibile soccombenza. E' necessario, inoltre,

⁹ di cui 383.238,75 euro derivanti dal FCDE, 300.000 euro dal fondo contenzioso e la restante parte (11.848,14 euro) per altri accantonamenti.

¹⁰ di cui 953.025,18 euro derivanti da trasferimenti e 37.360,30 euro da vincoli formalmente attribuiti dall'Ente.

chiarire a fronte di quali elementi è stato quantificato il contributo regionale pari a ben 1.500.000,00 euro, posto che l'importo del debito fuori bilancio riconosciuto corrisponde a poco più di un terzo del contributo, precisandone l'utilizzo complessivo;

- riferire in ordine all'eventuale transazione stipulata a fronte della sentenza di condanna citata in parte motiva, posto che con la delibera consiliare n. 27 del 07/08/2023 il Comune ne ha approvato uno schema autorizzando la conclusione.

La Sezione raccomanda, altresì, di:

- adottare le misure necessarie a garantire l'approvazione del rendiconto della gestione nei termini stabiliti dall'art. 227 del TUEL;
- adottare tutte quelle misure atte a migliorare l'efficienza della riscossione delle entrate e la tempestività dei pagamenti, riducendo i tempi di incasso e prevenendo l'accumulo di crediti e debiti non esigibili.;
- valutare attentamente la reale possibilità di riscossione dei residui attivi con più anzianità in funzione della percentuale da accantonare al fondo crediti dubbia esigibilità;
- evitare il ricorso continuo all'anticipazione di tesoreria, quale mezzo ordinario per far fronte alle eventuali tensioni della cassa comunale;
- migliorare la comunicazione tra l'Amministrazione e l'Organo di revisione, al fine di evitare eventuali errori nella predisposizione della documentazione di bilancio.

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 Norbello.

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 marzo 2025.

F.to

Il Presidente f.f. relatore

Cristina Ragucci

Depositata in Segreteria il 24 marzo 2025

F.to

Il Funzionario preposto

Dott.ssa Anna Angioni