

Deliberazione n. 117/2026/**PRSE**



CORTE DEI CONTI

SEZIONE REGIONALE DI CONTROLLO PER LA TOSCANA

composta dai magistrati:

Giampiero Maria GALLO	Presidente f.f.
Paolo BERTOZZI	Consigliere
Rosaria DI BLASI	Primo Referendario
Anna PETA	Primo Referendario
Lucia MARRA	Primo Referendario
Matteo LARICCIA	Referendario, Relatore

Nell'adunanza del 25 giugno 2026;

VISTO l'art. 100, comma 2, della Costituzione;

VISTO il T.U. 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 e successive modificazioni;

VISTO il regolamento per l'organizzazione delle funzioni di controllo della Corte dei conti, approvato con la deliberazione delle Sezioni Riunite della Corte dei conti del 16 giugno 2000 n. 14/2000 e successive modifiche e integrazioni;

VISTO il decreto legislativo 18 agosto 2000, n. 267 "Testo unico delle leggi sull'ordinamento degli enti locali" e successive modificazioni ed integrazioni;

VISTA la legge 5 giugno 2003, n. 131 recante "Disposizioni per l'adeguamento dell'ordinamento della Repubblica alla legge costituzionale 18 ottobre 2001, n. 3";

VISTO l'articolo 1, commi 166 e seguenti, della legge 23 dicembre 2005, n. 266 (legge finanziaria per il 2006) e successive modificazioni, che fa obbligo agli organi di revisione degli Enti locali di inviare alle Sezioni regionali di controllo della Corte dei conti apposite relazioni in ordine ai bilanci preventivi e ai rendiconti degli enti;

VISTO il decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118 recante "Disposizioni in materia di armonizzazione dei sistemi contabili e degli schemi di bilancio delle Regioni, degli enti locali e dei loro organismi, a norma degli articoli 1 e 2 della legge 5 maggio 2009, n. 42", come modificato e integrato dal decreto legislativo del 10 agosto 2014, n. 126;

VISTO l'art. 6, comma 2, del decreto legislativo 6 settembre 2011, n. 149;

VISTO il decreto-legge 10 ottobre 2012, n. 174, convertito con modificazioni dalla legge 7 dicembre 2012, n. 213 e in particolare le modifiche introdotte nel d.lgs. 18 agosto 2000, n. 267 (Tuel);

VISTO l'articolo 148-*bis* del Tuel, come introdotto dall'art. 3, comma 1, lett. e) del decreto-legge 10 ottobre 2012, n. 174, convertito nella legge 7 dicembre 2012, n. 213;

VISTE le deliberazioni n. 100/2025 e 50/2026, con le quali sono stati approvati i programmi di attività della Sezione regionale di controllo per il 2025 e per il 2026;

VISTA l'ordinanza n. 17/2025 del Presidente della Sezione regionale di controllo per la Toscana di ripartizione tra i magistrati delle funzioni di controllo;

VISTE le "linee-guida" per la redazione della relazione inerente al rendiconto 2024, approvate dalla Sezione delle autonomie con deliberazione n. 8/SEZAUT/2025/INPR del 10 marzo 2025;

VISTA l'ordinanza del 19 giugno 2026, n. 19 con la quale il Presidente della Sezione regionale di controllo per la Toscana ha convocato la Sezione per la data odierna;

UDITO il Relatore, ref. Matteo Lariccia;

PREMESSO IN FATTO

Il questionario sul rendiconto relativo all'esercizio 2024 è stato trasmesso a questa Sezione dal Comune di Massa Marittima (GR) mediante il sistema applicativo Con.Te. e LimeFit.

In via preliminare si evidenzia che il presente controllo ha riguardato, oltre che l'annualità 2024, anche gli aspetti e le grandezze più rilevanti delle annualità 2022 e 2023 (gestioni non oggetto di istruttoria in via diretta) per esaminare, in termini evolutivi, la movimentazione degli stessi, oggetto dei precedenti controlli e, in particolare, della deliberazione di questa Sezione n. 108/2025/PRSE del 29 maggio 2025 relativa all'esame dei rendiconti 2020 e 2021 dalle cui risultanze prende le mosse il presente esame. L'Ente ha tenuto conto dei rilievi ivi contenuti in sede di approvazione del rendiconto 2025 (deliberazione consiliare n. 9 del 28.4.2026) e, per tale ragione, nelle risultanze che seguono – relative ad annualità precedenti – sono ricompresi anche gli esiti di cui alla citata deliberazione della Sezione.

A seguito dell'esame dei dati finanziari relativi ai rendiconti degli esercizi 2022, 2023 e 2024, rappresentati nella relazione predisposta dall'organo di revisione del Comune di Massa Marittima (GR), nei prospetti ad esse allegati e negli atti depositati nel corso dell'istruttoria, nonché nei documenti contabili acquisiti d'ufficio tramite BDAP, il Magistrato Istruttore instaurava il contraddittorio con l'Ente, chiedendo chiarimenti in merito ad alcuni aspetti finanziari e gestori (nota *prot.* n. 7781/2025).

Il Comune di Massa Marittima forniva le precisazioni richieste con note datate rispettivamente 27 gennaio 2026 (*prot.* n. 463), 22 maggio 2026 (*prot.* n. 2736) e 3 giugno 2026 (*prot.* n. 3170).

Ritenuta esaurita l'istruttoria, il Magistrato Istruttore provvedeva a redigere le osservazioni conclusive (*prot.* n. 3251/2026); queste ultime venivano trasmesse al Comune di Massa Marittima, concedendo termine per controdeduzioni.

Rispetto agli esiti istruttori esposti nelle osservazioni del Magistrato Istruttore, l'Ente ha prodotto memorie in data 15 giugno 2026 (*prot.* n. 3426).

CONSIDERATO IN DIRITTO

1. La legge 23 dicembre 2005, n. 266, all'art. 1, comma 166, ha previsto, ai fini della tutela dell'unità economica della Repubblica e del coordinamento della finanza pubblica, l'obbligo, a carico degli organi di revisione degli enti locali, di trasmettere alla Corte dei conti una relazione sul bilancio

di previsione dell'esercizio di competenza e sul rendiconto dell'esercizio medesimo, formulata sulla base dei criteri e delle linee guida definiti dalla Corte.

La magistratura contabile ha svolto le verifiche sulla gestione finanziaria degli enti locali in linea con le previsioni contenute nell'art. 7, comma 7, della legge 5 giugno 2003, n. 131, quale controllo ascrivibile alla categoria del riesame di legalità e regolarità, finalizzato all'adozione di effettive misure correttive da parte degli enti interessati.

L'art. 3, comma 1, lett. e), del decreto-legge n. 174 del 2012, convertito dalla legge n. 213 del 2012, *"Rafforzamento del controllo della Corte dei conti sulla gestione finanziaria degli enti locali"*, ha introdotto l'art. 148-bis nel TUEL, il quale recita: *"1. Le sezioni regionali di controllo della Corte dei conti esaminano i bilanci preventivi e i rendiconti consuntivi degli enti locali ai sensi dell'articolo 1, commi 166 e seguenti, della legge 23 dicembre 2005, n. 266, per la 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. 2. Ai fini della verifica prevista dal comma 1, le sezioni regionali di controllo della Corte dei conti accertano altresì che i rendiconti degli enti locali tengano conto anche delle partecipazioni in società alle quali è affidata la gestione di servizi pubblici locali per la collettività locale e di servizi strumentali all'Ente"*.

Nell'esercizio di tali funzioni di controllo, ove le Sezioni regionali della Corte accertino la sussistenza *"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"*, gli enti locali interessati sono tenuti ad adottare, entro sessanta giorni dalla comunicazione della delibera di accertamento, *"i provvedimenti idonei a rimuovere le irregolarità e a ripristinare gli equilibri di bilancio"* e a trasmettere alla Corte i provvedimenti adottati. Nei successivi trenta giorni, la magistratura contabile deve verificare se gli stessi siano idonei a rimuovere le irregolarità e a ripristinare gli equilibri di bilancio. In caso di mancata trasmissione dei provvedimenti correttivi o di esito negativo della valutazione, *"è preclusa l'attuazione dei programmi di spesa per i quali è stata accertata la mancata copertura o l'insussistenza della relativa sostenibilità finanziaria"*.

L'art. 1 comma 166 citato prevede l'obbligo, a carico degli organi di revisione degli enti locali, di trasmettere alla Corte dei conti una relazione sul bilancio di previsione dell'esercizio di competenza e sul rendiconto dell'esercizio medesimo, formulata sulla base dei criteri e delle linee guida definiti dalla Corte.

Tenuto conto di tale cornice normativa, la Sezione svolge le attività di controllo secondo i parametri predefiniti nella propria deliberazione n. 171/2014, citata in premessa, che si intendono confermati anche per il controllo sul rendiconto di gestione dell'esercizio 2024, con le integrazioni connesse al mutato quadro normativo.

Va infine considerato che l'esame dei rendiconti mira a segnalare non solo questioni strettamente finanziarie e contabili che compromettono, in atto, l'equilibrio di bilancio, ma anche fenomeni suscettibili di determinare, in potenza, pericoli per la stabilità finanziaria dell'Ente.

2. Tanto premesso, il Collegio procede all'esame dei rendiconti relativi agli esercizi 2022, 2023 e 2024 del Comune di Massa Marittima (GR). L'analisi ha avuto ad oggetto diversi profili relativi al risultato di amministrazione e alle relative componenti (ivi comprese le partecipazioni societarie detenute dall'Ente), alla capacità di indebitamento, al rispetto del saldo e degli equilibri di finanza pubblica.

Considerate le caratteristiche peculiari del controllo- monitoraggio finanziario, l'esame si è basato sui dati contabili sinteticamente rappresentati dall'Ente nei questionari e nella documentazione acquisita agli atti, prescindendo in prima analisi sia dall'analisi dei fatti gestionali sottostanti, sia

dalla ricostruzione puntuale ed analitica delle effettive operazioni attuate durante la gestione. Tali aspetti potrebbero comunque essere oggetto di eventuali successive verifiche.

L'esame dei rendiconti relativi agli esercizi 2022, 2023 e 2024 del Comune di Massa Marittima ha consentito di ricostruire il quadro finanziario dal quale sono emerse specifiche criticità o irregolarità, di seguito esplicitate.

Preme evidenziare che l'attività di analisi è stata condizionata da un'elaborazione non esauriente e frammentata dei prospetti richiesti in sede istruttoria (prospetti "B" e "C") con i quali l'Ente ha fornito la dimostrazione degli equilibri di bilancio e ha rappresentato gli avanzi della gestione di competenza e dei residui conseguiti negli esercizi esaminati. Infatti, le reiterate modifiche presentate dall'Ente hanno richiesto più ricostruzioni *ex novo* delle risultanze di volta in volta attestate, peraltro con carente motivazione e inadeguata illustrazione a supporto delle modifiche apportate. Si richiama l'Ente a una più adeguata considerazione delle richieste di questa Corte.

2.1. Rendiconto 2022

2.1.1. Risultato di amministrazione

Il risultato di amministrazione al 31 dicembre 2022 è stato definito dall'ente con delibera consiliare n. 25 del 31 maggio 2023.

La gestione complessiva ha chiuso, dal punto di vista contabile, con un avanzo di amministrazione formale di 6.023.248,60 euro. A fronte di tale avanzo, l'ente ha provveduto alla definizione della quota accantonata per 6.086.266,91 euro (di cui 5.947.760,30 euro al fondo crediti di dubbia esigibilità, 123.530,00 euro al fondo contenzioso, 4.900,00 euro al fondo indennità di fine mandato e 10.076,61 euro al fondo perdite società partecipate); alla quantificazione della quota vincolata per 540.554,09 euro e della parte destinata agli investimenti per 2.319,09 euro. All'esito, l'ente ha accertato un disavanzo di amministrazione (parte disponibile negativa) di 605.891,49 euro, interamente riconducibile a disavanzo da riaccertamento straordinario dei residui.

2.1.1.1. Disallineamento dei residui passivi 2021- 2022

L'istruttoria sul rendiconto 2022 ha evidenziato, innanzitutto, il disallineamento dei residui passivi del titolo II (spese di parte capitale) accertati nel rendiconto 2021 (pari a 1.513.752,53 euro), rispetto ai residui passivi iniziali 2022 (pari a 1.494.147,51 euro), essendo stata operata su questi ultimi una variazione (in diminuzione) per 19.605,02 euro.

A tale riguardo l'Ente ha dichiarato che il disallineamento riguarda un residuo passivo relativo alla spesa per lo studio dei dissesti gravitativi, finanziato da un contributo regionale accertato nel 2019 per 99 mila euro. Tale residuo *"è stato cancellato al di fuori del riaccertamento dei residui al 31.12.2021, che per mero errore non è stato inserito in allegato alla delibera nel riaccertamento dei residui"* (nota prot. 2736/2026). Secondo l'Ente, pertanto, tale cancellazione, pur essendo avvenuta al termine dell'esercizio 2021, non è stata correttamente contabilizzata e il residuo in questione risulta ancora presente tra i residui passivi accertati del rendiconto 2021 ma non nelle scritture contabili all'inizio dell'esercizio 2022, né in sede di rendiconto.

L'errore, a giudizio dell'Ente, risulterebbe influente ai fini dei saldi contabili dell'esercizio 2022 e della composizione del risultato di amministrazione – sia formale che sostanziale - in quanto, al termine dell'esercizio 2022 tale residuo attivo non risulta più presente. L'ente afferma che, comunque, *"tale importo è stato decurtato anche nei residui attivi"*. Infatti, le risorse che, nel tempo, hanno alimentato la relativa spesa sono state eliminate dalle scritture contabili per 7.986,22 nel 2021 e per i restanti 11.619,00 euro con il riaccertamento dei residui dell'esercizio 2022.

L'irregolarità contabile conseguente alla non corretta trasposizione dei risultati contabili dell'esercizio 2021 sui valori iniziali dei residui passivi dell'esercizio successivo, tuttavia, ha

determinato la non corretta rappresentazione dei dati contabili. Tale posta, infatti, figura tra i residui passivi delle risultanze 2021 pur in assenza dei presupposti per la sua conservazione e negli atti di riaccertamento ordinario 2021 e 2022 non è presente la sua eliminazione.

Tale residuo passivo avrebbe potuto condurre anche all'errata quantificazione del risultato 2022 (sia del saldo formale che del disavanzo effettivo) nel caso in cui lo stesso non avesse avuto caratteristiche tali da implicarne la cancellazione, determinando altresì l'insorgere di debiti fuori bilancio in quanto – al termine dell'esercizio – erano stati eliminati i residui attivi che ne costituivano la fonte di finanziamento.

L'irregolarità in questione non comporta tuttavia l'esigenza di rideterminare il risultato formale dell'esercizio 2022 (ove il residuo passivo in questione non risulta presente nelle scritture contabili di rendiconto) che, pertanto, può essere confermato nella quantificazione dell'Ente.

2.1.1.2. Sottostima di quota vincolata da trasferimenti e destinata agli investimenti

All'esame istruttorio delle risultanze del rendiconto, il disavanzo effettivo di amministrazione deve essere rideterminato di importo maggiore rispetto a quello accertato dall'Ente, in ragione della sottostima emersa in relazione alla **quota vincolata da trasferimenti e della parte destinata agli investimenti**.

Oltre a questo, la quota vincolata per vincoli derivanti da legge e da principi contabili deve attestarsi in 370.382,00 euro anziché in 358.661,50 euro, come accertato dall'Ente, al fine di considerare gli esiti della deliberazione n. 108/2025/PRSE ove la Sezione ne ha disposto l'incremento di 11.720,50 euro al termine dell'esercizio 2021.

Con riguardo alla quota **vincolata da trasferimenti** e, in particolare, all'avanzo scaturito dalla gestione di competenza attestato dall'Ente euro nel prospetto B/2022 (nella versione inviata, da ultimo, con nota prot. 463/2026) in 14.568,91, l'esame istruttorio ha evidenziato la sua non integrale allocazione nella corrispondente quota vincolata al termine dell'esercizio ove risulta confluito per il minor importo di 6.591,56 euro¹, con una differenza di 7.977,35 euro che deve essere ricostituita nel vincolo al termine dell'esercizio 2022. Inoltre, tenuto conto dell'incremento disposto con la citata deliberazione n. 108/2025/PRSE, ove la quota vincolata da trasferimenti è risultata incrementata di 5.558,37 euro, la stessa deve attestarsi, nel R.A. 2022 in 188.649,05 euro, con un differenziale di 13.535,72 euro rispetto a quanto accertato dall'Ente.

In relazione alla **parte destinata agli investimenti**, l'attività istruttoria ha evidenziato che, con il riaccertamento ordinario, è stato eliminato un residuo passivo di 4.876,64 euro di parte capitale che, nella ricostruzione prospettata dall'Ente, è stato qualificato come posta passiva finanziata da risorse non vincolate/destinate. A seguito di specifica richiesta sulla fonte di finanziamento - considerato che gli impegni di spesa del titolo II, di regola, sono finanziati da entrate di parte capitale destinate alla realizzazione di investimenti - l'Ente ha chiarito che la spesa eliminata è quella relativa al reimpiego del contributo regionale ottenuto nel 2019 per un intervento sul lago dell'Accesa, impegnato per un importo maggiore di quello riconosciuto dalla Regione.

Sostiene l'Ente a tal riguardo che *“tale somma non è da vincolare perché non è finanziata da risorse regionali”*². A parere del Collegio, tale motivazione, limitandosi a riportare quanto emerge dai dati contabili forniti (ove gli impegni assunti sono maggiori del contributo concesso), non risulta idonea a giustificare il mancato vincolo apposto in relazione alla quota di avanzo scaturita dalla

¹ Voce *“ristoro incremento indennità amministratori”* prospetto ministeriale A/2 allegato al rendiconto 2022.

² Il contributo in questione è stato accertato (n. 326/2020) inizialmente per 133.723,06 euro e, nel 2022, ridotto a 118.201,00 euro, importo pari a quanto riconosciuto ed erogato dalla Regione. Gli impegni assunti dall'Ente per tale intervento (nn. 793, 794 e 894/2020) risultano pari a 137.159,62 euro, maggiori di 3.436,56 rispetto all'iniziale accertamento e, pertanto, non finanziati - fin dall'inizio - nel contributo accertato.

radiazione della spesa, non essendo stata dimostrata l'effettiva natura e tipologia della fonte di finanziamento.

Per tale ragione, la parte destinata del rendiconto 2022 deve essere ridefinita in 7.195,73 euro rispetto a quanto accertato dall'Ente (2.319,09 euro), con un differenziale di 4.876,64 euro.

2.1.1.3. Rideterminazione del disavanzo effettivo 2022

Alla luce delle considerazioni che precedono, il Collegio ritiene che il disavanzo effettivo di amministrazione (parte disponibile negativa) al 31.12.2022, debba essere rideterminato in 636.024,35 euro, con un peggioramento di 30.132,86 euro rispetto a quello accertato nel rendiconto.

Tale disavanzo è riconducibile, anche nel maggior importo, a disavanzo da riaccertamento straordinario dei residui in quanto il miglioramento di 234.287,89 euro conseguito rispetto al disavanzo 2021 – rideterminato dalla Sezione in 870.312,24 euro - ha consentito la copertura della rata annuale di extradeficit, pari a 65.613,15 euro, con ulteriore margine positivo di 168.674,74 euro.

Tab. 1 - Analisi delle risultanze al 31 dicembre 2022 (importi in euro)

	2022		
	Accertato dall'ente Del. CC. 25/2023	Esiti istruttori	Differenze
RISULTATO DI AMMINISTRAZIONE FORMALE	6.023.248,60	6.023.248,60	-
PARTE ACCANTONATA	6.086.266,91	6.086.266,91	-
Fondo crediti di dubbia e difficile esazione al 31/12/2022	5.947.760,30	5.947.760,30	-
Altri accantonamenti:	138.506,61	138.506,61	-
Accantonamenti per contenzioso	123.530,00	123.530,00	-
Accantonamenti per indennità di fine mandato	4.900,00	4.900,00	-
Accantonamento per perdite società partecipate	10.076,51	10.076,51	-
Altri accantonamenti per spese e rischi futuri	0,00	0,00	-
Fondo rinnovi contrattuali	0,00	0,00	-
Fondo passività potenziali	0,00	0,00	-
PARTE VINCOLATA	540.554,09	565.810,31	25.256,22
Vincoli derivanti da leggi e dai principi contabili	358.661,50	370.382,00	11.720,50
Vincoli derivanti da trasferimenti	175.113,33	188.649,05	13.535,72
Vincoli derivanti dalla contrazione di mutui	6.779,26	6.779,26	-
Vincoli formalmente attribuiti dall'ente	-	-	-
Altri vincoli	-	-	-
PARTE DESTINATA AGLI INVESTIMENTI	2.319,09	7.195,73	4.876,64
PARTE DISPONIBILE	-605.891,49	-636.024,35	-30.132,86

Fonte: elaborazione della Sezione su dati forniti da ente

2.2. Rendiconto 2023

2.2.1. Risultato di amministrazione

Il risultato di amministrazione al 31 dicembre 2023 è stato definito dall'ente con delibera consiliare n. 24 del 21 maggio 2024.

La gestione complessiva ha chiuso, dal punto di vista contabile, con un avanzo di amministrazione formale di 6.809.407,32 euro. A fronte di tale avanzo, l'ente ha provveduto alla definizione della quota accantonata per 6.416.770,05 euro (di cui 6.130.592,75 euro al fondo crediti di dubbia esigibilità, 57.230,00 euro al fondo contenzioso, 7.300,00 euro al fondo indennità di fine mandato, 15.350,62 euro al fondo perdite società partecipate, 110.000,00 al fondo rinnovi contrattuali e 96.296,68 euro al fondo passività potenziali³); alla quantificazione della quota vincolata per 708.020,38 euro e della parte destinata agli investimenti per 2.319,09 euro. All'esito, l'ente ha accertato un disavanzo di amministrazione (parte disponibile negativa) di 317.702,20 euro, riconducibile a disavanzo da riaccertamento straordinario dei residui.

All'esame istruttorio delle risultanze del rendiconto 2023, tuttavia, tale disavanzo deve essere rideterminato di importo maggiore rispetto a quello accertato dall'Ente, in ragione della sottostima emersa in relazione alla **quota vincolata da trasferimenti e alla parte destinata a investimenti**.

Va premesso che, al fine di considerare gli esiti della deliberazione n. 108/2025/PRSE, la quota vincolata per legge e principi contabili nel R.A. 2023 deve attestarsi in 261.253,49 euro anziché in 249.532,99 euro, con incremento di 11.720,50 euro rispetto a quanto accertato dall'Ente.

2.2.1.1. Rideterminazione della parte vincolata da trasferimenti in ragione di avanzo di parte capitale mancante derivante da contributo della Regione Toscana

In relazione all'avanzo gestionale conseguito nell'esercizio 2023, in sede istruttoria l'Ente ha inviato la rappresentazione degli equilibri di bilancio effettivamente conseguiti nell'esercizio 2023 (prospetto "Verifica equilibri", nota prot. 2736/2026) che evidenziano la realizzazione di un avanzo di parte corrente inferiore rispetto a quello risultante dal prospetto approvato con il rendiconto (1.236.596,55 euro anziché 1.571.481,17 euro) e un avanzo capitale maggiore (360.869,01 euro anziché 25.984,39 euro). Risulta infatti che l'Ente abbia destinato entrate correnti alla spesa di parte capitale, per 297.697,09 euro ed applicato avanzo alla spesa capitale per un importo più alto (94.701,53 euro anziché 57.514,00 euro ad invarianza dell'avanzo complessivamente applicato al bilancio 2023).

A fronte della realizzazione dell'avanzo di parte capitale sopraindicato (360.869,01 euro), tuttavia, l'Ente non ha proceduto a vincolare la quota di 178.475,00 euro derivante dall'accertamento di un contributo di 605 mila euro concesso dalla Regione Toscana per la messa in sicurezza degli edifici scolastici e pubblici (quota dell'accertamento pluriennale imputato all'esercizio 2023, a fronte di un'entrata complessiva di 605 mila euro), non impegnato nel corso dell'esercizio. A tale riguardo l'Ente ha attestato, nelle integrazioni istruttorie che *"l'avanzo di parte capitale che si evidenzia negli equilibri è dato dall'accertamento 25/2023 di € 178.475,00 che non ha il corrispondente impegno, ma che è stato oggetto di cancellazione alla data del 31.12.2025"* (prot. 3170/2026).

In sede di contraddittorio l'Ente ha confermato l'avvenuta eliminazione, al termine dell'esercizio 2025, del residuo attivo (n. 25/2023) relativo alle risorse erroneamente non vincolate nel rendiconto 2023 per 178.475,00 euro attestando che *"pertanto a tale data verrebbe meno la costituzione del relativo vincolo"*.

³ La somma iscritta nel Fondo è relativa all'eventuale restituzione alla Regione Toscana di un contributo per l'efficientamento della piscina.

L'avvenuta eliminazione, nel corso dell'esercizio 2025, dell'entrata in questione non fa venir meno l'esigenza di rappresentare correttamente la quota di avanzo ad essa corrispondente, realizzata nell'esercizio 2023, nell'ambito dei vincoli da trasferimenti del risultato di amministrazione 2023.

Inoltre, tenuto conto dei maggiori vincoli che paiono emergere al termine dell'istruttoria sul rendiconto 2022 (7.977,35 euro) nonché di quelli già rideterminati dalla Sezione in relazione al rendiconto 2021 (5.558,37 euro), la quota vincolata da trasferimenti deve essere rideterminata, al termine dell'esercizio 2023, in 590.002,27 euro anziché in 397.991,55 euro, con un differenziale di 192.010,72 euro rispetto a quanto accertato dall'Ente.

2.2.1.2. Parte destinata a investimenti: eliminazione di residui passivi

In relazione alla parte destinata a investimenti, l'analisi istruttoria ha evidenziato che, con il riaccertamento ordinario, sono stati eliminati 2.358,86 euro di residui passivi del titolo II di spesa che, nella ricostruzione prospettata dall'Ente, sono stati qualificati come poste passive finanziate da risorse non vincolate/destinate. A seguito di specifica richiesta circa la fonte di finanziamento di tali residui passivi, l'Ente ha attestato che la quota di 2.232,86 euro è relativa a "*risorse impegnate per la realizzazione di un intervento al museo Sotterraneo oggetto di finanziamento della Fondazione Cassa di Risparmio di Firenze di € 70.000,00, totalmente incassato*" e che i restanti 126,00 euro "*provengono da risorse proprie dell'ente senza vincolo di destinazione*" (prot. 2736/2026).

A parere del Collegio, tali motivazioni non giustificano il mancato vincolo apposto in relazione alle quote di avanzo scaturite dalla radiazione di tali spese evidenziando anzi, per il contributo di parte capitale, anche l'avvenuta realizzazione dell'incasso della relativa entrata. Le generiche attestazioni dell'Ente non consentono di individuare se risulti ancora sussistente la specifica finalità connessa alle risorse che hanno alimentato tale avanzo e, pertanto, ne comportano la riallocazione nella parte destinata a investimenti del risultato di amministrazione.

Tenuto conto altresì della rideterminazione operata sul rendiconto 2022 (per 4.876,64 euro), **la parte destinata a investimenti** deve essere incrementata di complessivi 7.235,50 euro e rideterminata in 9.554,59 euro al termine dell'esercizio 2023 anziché in 2.319,09 euro, come accertato dall'Ente.

2.2.1.3. Disavanzo effettivo di amministrazione: rideterminazione

Alla luce delle considerazioni che precedono, il Collegio ritiene che il disavanzo effettivo di amministrazione (parte disponibile negativa) al 31.12.2023 debba essere rideterminato in 528.668,92 euro, con un peggioramento di 210.966,72 euro rispetto a quello accertato nel rendiconto 2023

Tale disavanzo comunque risulta riconducibile, anche nel maggior importo, a disavanzo da riaccertamento straordinario dei residui in quanto il miglioramento di 107.355,43 euro conseguito rispetto al disavanzo 2022 che emerge al termine dell'istruttoria (636.024,35 euro) ha comunque consentito la copertura della rata annuale di extradeficit (65.613,15 euro) con ulteriore margine positivo di 41.742,28 euro.

Tab. 2 – Analisi delle risultanze al 31 dicembre

(valori in euro)

	2023		
	Accertato dall'ente Del. CC. 24/2024	Esiti istruttori	Differenze
RISULTATO DI AMMINISTRAZIONE FORMALE	6.809.407,32	6.809.407,32	-
PARTE ACCANTONATA	6.416.770,05	6.416.770,05	-
Fondo crediti di dubbia e difficile esazione al 31/12/2023	6.130.592,75	6.130.592,75	-
Altri accantonamenti:	79.880,62	79.880,62	-
Accantonamenti per contenzioso	57.230,00	57.230,00	-
Accantonamenti per indennità di fine mandato	7.300,00	7.300,00	-
Accantonamento per perdite società partecipate	15.350,62	15.350,62	-
Altri accantonamenti per spese e rischi futuri	206.296,68	206.296,68	-
Fondo rinnovi contrattuali	110.000,00	110.000,00	-
Fondo passività potenziali	96.296,68	96.296,68	-
PARTE VINCOLATA	708.020,38	911.751,60	203.731,22
Vincoli derivanti da leggi e dai principi contabili	249.532,99	261.253,49	11.720,50
Vincoli derivanti da trasferimenti	397.991,55	590.002,27	192.010,72
Vincoli derivanti dalla contrazione di mutui	6.779,26	6.779,26	-
Vincoli formalmente attribuiti dall'ente	53.716,58	53.716,58	-
Altri vincoli	-	-	-
PARTE DESTINATA AGLI INVESTIMENTI	2.319,09	9.554,59	7.235,50
PARTE DISPONIBILE	-317.702,20	-528.668,92	-210.966,72

Fonte: elaborazione della Sezione su dati forniti da ente

2.3. Rendiconto 2024

2.3.1. Risultato di amministrazione

Il risultato di amministrazione al 31 dicembre 2024 è stato definito dall'ente con delibera consiliare n. 12 del 29 aprile 2025.

La gestione complessiva ha chiuso, dal punto di vista contabile, con un avanzo di amministrazione formale di 7.528.964,75 euro. A fronte di tale avanzo, l'ente ha provveduto alla definizione della quota accantonata per 6.838.855,04 euro (di cui 6.610.076,62 euro al fondo crediti di dubbia esigibilità, 11.412,00 euro al fondo contenzioso, 2.594,00 euro al fondo indennità di fine mandato, 8.475,74 euro al fondo perdite società partecipate, 110.000,00 al fondo rinnovi contrattuali e 96.296,68 euro al fondo passività potenziali); alla quantificazione della quota

vincolata per 469.354,10 euro e della parte destinata agli investimenti per 35.345,86 euro. All'esito, l'ente ha accertato un avanzo di amministrazione (parte disponibile) pari a 185.409,75 euro.

All'esame istruttorio delle risultanze del rendiconto 2024, tuttavia, tale avanzo pare non correttamente determinato in ragione della sottostima della **quota accantonata (al fondo crediti di dubbia esigibilità)** e della **parte destinata agli investimenti**. Oltre a questo, la quota vincolata per vincoli derivanti da legge e da principi contabili deve attestarsi in 215.279,33 euro anziché in 203.558,83 euro come accertato dall'Ente, al fine di considerare gli esiti della deliberazione n. 108/2025/PRSE. Analogamente, la quota vincolata da trasferimenti – tenuto conto, oltre che degli esiti di tale deliberazione, anche delle risultanze istruttorie sui rendiconti 2022 e 2023 - deve attestarsi in 369.796,96 euro anziché in 177.786,24 euro.

2.3.1.1. Sottostima della quota accantonata al fondo crediti: ricalcolo dell'Ente in sede istruttoria

L'esame istruttorio ha evidenziato la sottostima del fondo crediti di dubbia esigibilità, quantificato in 6.610.076,62 euro, in quanto l'Ente ne ha determinato la consistenza considerando i dati residuali del quinquennio 2019/2023 anziché quelli del quinquennio 2020/2024, come richiesto dai principi contabili, pervenendo alla definizione di una non corretta percentuale media di riscossione e del correlato complementare a 100 che è stato applicato ai residui attivi mantenuti al 31 dicembre 2024 e ivi considerati.

In sede istruttoria l'Ente ha attestato che *“il FCDE calcolato nel rendiconto 2024 non ha tenuto conto dell'art. 107 del d.l. n. 18/2020”* [rectius art. 107-bis] (prot. n. 463/2026) - circostanza confermata anche dalle attestazioni dell'Organo di revisione rese nella relazione al rendiconto 2024 - e che lo stesso *“è stato calcolato utilizzando i dati del quinquennio 2019-2023, anziché 2020-2024. In tale calcolo l'Ente non si era avvalso della facoltà data dall'art. 107, in quanto l'importo formulato era eccessivamente prudentiale e ritenuto congruo”* [rectius art. 107-bis].

L'Ente fa riferimento all'art. 107-bis del d.l. n. 18/2020, come modificato dall'art. 30-bis del d.l. n. 41/2021, che ha previsto la facoltà, per gli enti, di calcolare la percentuale di riscossione delle entrate dei titoli I e III utilizzando i dati dell'esercizio 2019 in luogo di quelli del 2020 e 2021, al fine di attenuare l'impatto delle mancate riscossioni connesse al periodo di emergenza pandemica.

Nonostante le attestazioni rese circa il mancato utilizzo di detta facoltà, tuttavia, in sede istruttoria l'Ente – cui è stato chiesto il prospetto di ricalcolo del FCDE sulla base del corretto quinquennio di riferimento – ha ricalcolato il fondo sulla base del meccanismo di cui all'art. 107-bis sopra citato anziché mediante la metodologia utilizzata a rendiconto, indicando un importo minimo congruo di 6.307.261,04 euro, inferiore a quello accantonato (prot. 463/2026). Tale circostanza, a parere dell'Ente, renderebbe ininfluente l'errata determinazione del FCDE a suo tempo effettuata in quanto lo stesso risulterebbe comunque maggiore di circa 300 mila euro rispetto a quello scaturito dal ricalcolo effettuato ex d.l. 107/2020. Oltre a questo, nelle integrazioni istruttorie l'Ente ha attestato che *“tale scelta può essere riportata nella seduta consiliare, laddove si rendesse necessario procedere alla riapprovazione dei rendiconti oggetto di istruttoria [...] avvalendosi della facoltà dell'art. 107”* (prot. 2736/2026).

L'Ente, in sostanza, sostiene di poter modificare, ora per allora, le valutazioni effettuate nel rendiconto 2024 in relazione al rischio di mancata riscossione delle proprie entrate.

Ritiene il Collegio che quanto sostenuto dall'Ente non risulti ammissibile in quanto la scelta delle modalità di calcolo del fondo crediti non può essere effettuata a posteriori al fine di dimostrare l'adequatezza dell'importo accantonato e non farne emergere la sottostima. Si ritiene che, invece, l'Ente debba attentamente considerare l'effettivo grado di realizzo dei propri residui attivi e tutelarsi dalla loro eventuale mancata riscossione considerato che gli stessi risultano in costante

aumento (i residui attivi dei titoli I e III sono passati da 8,7 milioni nel rendiconto 2023 a 9 milioni nel 2024 e a 9,5 milioni nel 2025).

In relazione a quanto attestato dall'Ente, infine, sia in sede istruttoria che nelle memorie di contraddittorio, sul FCDE accantonato nel rendiconto 2025 *"calcolato correttamente"*, il Collegio rinvia le proprie valutazioni ai successivi cicli di controllo.

Il ricalcolo del FCDE effettuato in sede istruttoria utilizzando il corretto quinquennio 2020/2024 e i dati forniti dall'Ente in relazione alle poste residuali di tali esercizi, evidenzia un fondo minimo congruo pari a 6.840.891,67 euro, maggiore di 230.815,05 euro rispetto a quello accantonato dall'ente nel R.A. 2024.

Si precisa che, in tale ricalcolo, sono state ricomprese, nella voce *"Canone unico patrimoniale"*, anche le quote residuali relative alla voce *"Canone unico – suolo pubblico"* (separatamente considerate dall'ente) trattandosi di entrate ricondotte al medesimo tributo dal 1° gennaio 2021 e che devono quindi essere considerate unitariamente ai fini della quantificazione della loro percentuale di riscossione e del relativo complementare a 100, diversamente da quanto effettuato dall'ente che le ha considerate separatamente.

2.3.1.2. Rideterminazione della parte destinata a investimenti

All'esame istruttorio è stato rilevato che la quota di avanzo libero deve essere rideterminata anche in ragione di una non corretta determinazione della parte destinata a investimenti, ove non risultano integralmente confluite le quote di avanzo realizzate a seguito della cancellazione di residui passivi di parte capitale, per una quota pari a 17.420,32 euro.

In particolare, con il riaccertamento ordinario l'Ente ha eliminato residui passivi pari a 15.743,97 euro di parte capitale e in sede istruttoria ne ha prospettato la qualificazione di poste passive finanziate da risorse non vincolate/destinate. A seguito di specifica richiesta sulla fonte di finanziamento l'Ente ha attestato, nelle integrazioni istruttorie (prot. 2736/2026 e 3170/2026), che:

- 6.772,91 euro, relativi all'impegno n. 202000170 *"non sono oggetto di vincolo in quanto non sono stati chiesti a rendicontazione di alcun contributo e sono finanziate da risorse proprie"*,
- 674,85 euro sono relativi ad un intervento di consolidamento dell'area compresa tra la chiesa di San Rocco e Via del Mattatoio (con finanziamento regionale pari a 584 mila euro, accertato nel 2020 e successivamente ridotto di 9.804,51 euro) e che *"non è da vincolare in quanto tale somma non è stata finanziata dal contributo regionale"*.

Per i restanti 8.296,21 euro l'Ente non ha fornito alcuna precisazione se non l'attestazione resa nella prima risposta istruttoria (prot. 463/2026) secondo cui *"la somma eliminata dai residui passivi destinata ad investimenti non è stata vincolata in quanto parte deriva da risorse proprie dell'ente e parte da risorse finanziate a rendicontazione da contributi statali o regionali che se non spese non sono state riconosciute al Comune di Massa Marittima"*.

A parere del Collegio – come già evidenziato in relazione ai rendiconti 2022 e 2023 – tali motivazioni non risultano sufficienti a giustificare il mancato vincolo apposto per le suddette quote di avanzo, non essendo stata dimostrata la loro effettiva fonte di finanziamento. Nel caso delle spese investimento, infatti, la relativa copertura deve essere decisa a priori nell'ambito del quadro economico dell'opera o intervento e, qualora mutata nel corso del tempo, comunque supportata da idonea dimostrazione contabile.

Ancora in relazione alla gestione residui, nel prospetto C/2024 (fornito, da ultimo, con nota prot. 3170/2026) l'Ente non ha indicato la natura delle risorse che hanno alimentato una ulteriore quota di residui passivi eliminati, pari a 1.676,35 euro, di parte capitale che, pertanto, deve essere riallocata nella quota destinata a investimenti del risultato di amministrazione 2024.

Per tale ragione, la parte destinata del rendiconto 2024 deve essere incrementata di 17.420,32 euro che provengono dalla gestione residui dell'esercizio. Oltre a questo, al fine di tenere conto della sottostima che pare emergere dal controllo sui rendiconti 2022 e 2023 (pari a 7.235,50 euro), la parte destinata deve essere ridefinita in 60.001,68 euro rispetto a quanto accertato dall'Ente (35.345,86 euro), con un differenziale di 24.655,82 euro.

2.3.1.3. Criticità nella identificazione degli impegni di spesa

Si rileva infine un aspetto di criticità relativo alle modalità con le quali l'Ente ha esposto, negli allegati al rendiconto 2024 – e precedenti – gli elementi identificativi degli impegni di spesa in quanto gli stessi mantengono la numerazione e l'esercizio di origine anche laddove, come attestato dall'Ente, sono stati oggetto di reimputazione all'esercizio o agli esercizi successivi mediante il fondo pluriennale vincolato. Ciò appare evidente in relazione alla parte di impegni che, secondo quanto rappresentato dall'Ente, sono stati finanziati con il FPV su un determinato esercizio e, al termine dello stesso, mantenuti a residuo. In tal caso la spesa avrebbe dovuto essere identificata come impegno assunto sull'esercizio di imputazione (secondo il criterio dell'esigibilità) e, ove non pagato, costituire residuo passivo di tale esercizio anziché, come operato dall'Ente, mantenere l'identificazione (numero e impegno) originaria⁴.

A parere del Collegio, tale circostanza evidenzia la non corretta rappresentazione delle poste contabili e compromette la funzione informativa cui dovrebbero essere indirizzati gli allegati al rendiconto e la loro trasparenza e verificabilità. Ciò può altresì essere sintomo di una non corretta iscrizione e imputazione, secondo principi contabili, delle poste contabili in bilancio e, di conseguenza, di una non puntuale rendicontazione al termine dell'esercizio.

In sede di contraddittorio l'ente non ha fornito delucidazioni al riguardo.

2.3.1.4 Disavanzo effettivo di amministrazione

Alla luce delle considerazioni che precedono, il Collegio ritiene che, al termine dell'esercizio 2024, l'avanzo effettivo di amministrazione (parte disponibile) accertato dall'ente, debba essere ridefinito in un disavanzo effettivo di 273.792,34 euro, riconducibile a disavanzo da riaccertamento straordinario dei residui. Infatti, il miglioramento di 254.876,58 euro conseguito rispetto al disavanzo 2023 che pare emergere al termine dell'istruttoria, ha comunque consentito la copertura della rata annuale di extradeficit, pari a 65.613,15 euro, con ulteriore margine positivo di 189.263,44 euro.

⁴ L'impegno n. 170/2021 (assunto per complessivi 15.600,00 euro sul cap. 3055 per intervento di riqualificazione del museo Sotterraneo e, oggetto di specifico approfondimento istruttorio in quanto residuo passivo eliminato nel 2024, per 6.772,91 euro e non vincolato dall'Ente), risulta così identificato (nel numero e nell'esercizio di assunzione) negli allegati "ELENCO DEI RESIDUI DA RIPORTARE AL TERMINE DELL'ANNO - USCITE" degli esercizi 2021, 2022 e 2023 nonostante che, in tali annualità lo stesso sia stato in parte reimputato mediante il FPV agli esercizi successivi (ove, pertanto, avrebbe dovuto essere identificato come nuovo impegno dell'esercizio di imputazione), oltreché in parte mantenuto a residuo. Sebbene l'Ente abbia attestato che "al 31.12.2021 è stato portato in FPV per € 14.248,00" e, quindi, reimputato al 2022, al termine di tale esercizio risulta ancora identificato come impegno n. 170/2021 anziché come impegno 2022. Analoghe attestazioni sono state rese sulla reimputazione di tale impegno sugli esercizi 2023 e 2024 ove, infine, l'ente lo ha cancellato (eliminando il residuo passivo n. 170/2021).

Tab. 3 - Analisi delle risultanze al 31 dicembre 2024

(importi in euro)

	2024		
	Accertato dall'ente Del. CC. 12/2025	Esiti istruttori	Differenze
RISULTATO DI AMMINISTRAZIONE FORMALE	7.528.964,75	7.528.964,75	-
PARTE ACCANTONATA	6.838.855,04	7.074.991,22	230.815,05
Fondo crediti di dubbia e difficile esazione al 31/12/2024	6.610.076,62	6.846.212,80	230.815,05
Altri accantonamenti:	22.481,74	22.481,74	-
Accantonamenti per contenzioso	11.412,00	11.412,00	-
Accantonamenti per indennità di fine mandato	2.594,00	2.594,00	-
Accantonamento per perdite società partecipate	8.475,74	8.475,74	-
Altri accantonamenti per spese e rischi futuri	206.296,68	206.296,68	-
Fondo rinnovi contrattuali	110.000,00	110.000,00	-
Fondo passività potenziali	96.296,68	96.296,68	-
PARTE VINCOLATA	469.354,10	673.085,32	203.731,22
Vincoli derivanti da leggi e dai principi contabili	203.558,83	215.279,33	11.720,50
Vincoli derivanti da trasferimenti	177.786,24	369.796,96	192.010,72
Vincoli derivanti dalla contrazione di mutui	6.829,26	6.829,26	-
Vincoli formalmente attribuiti dall'ente	81.179,77	81.179,77	-
Altri vincoli	-	-	-
PARTE DESTINATA AGLI INVESTIMENTI	35.345,86	60.001,68	24.655,82
PARTE DISPONIBILE	185.409,75	-273.792,34	- 459.252,09

Fonte: elaborazione della Sezione su dati forniti da ente

In sede di contraddittorio l'Ente, nel confermare i rilievi contenuti nella Nota di osservazioni del Magistrato istruttore, evidenzia che la loro trasposizione sull'esercizio 2025, comunque, non fa venir meno la condizione di avanzo effettivo di amministrazione accertata nel rendiconto 2025 (per 86.707,53 euro), dovendosi procedere a vincolare unicamente l'importo di 32.683,14 euro. Infatti, tenuto conto della circostanza che nel rendiconto 2025 sono già stati apposti i maggiori vincoli rilevati dalla Sezione in esito al controllo dei rendiconti 2020 e 2021 (deliberazione n. 108/2025/PRSE), eliminate le poste attive che hanno alimentato il maggior vincolo rilevato in esito al controllo sul rendiconto 2023 nonché correttamente determinato il FCDE, il ribaltamento dei vincoli di cui al presente atto dovrebbe essere limitato a 32.683,14 euro.

Il Collegio, nel rimandare la complessiva valutazione della situazione contabile ai prossimi cicli di controllo rileva che la non corretta definizione delle componenti del risultato di amministrazione costituisce una irregolarità contabile, in quanto la quota disponibile (nel caso di specie negativa) è risultata di fatto alimentata, in tutti gli esercizi in esame, da risorse destinate al finanziamento di specifici interventi o da destinare genericamente ad investimenti nonché da risorse che, nell'esercizio 2024, dovevano essere accantonate a tutela dei crediti inesigibili e che

invece sono state distolte dal loro ordinario impiego per essere destinate al finanziamento di spese di diversa natura.

2.4. Modalità di contabilizzazione dei mutui e prestiti

L'esame dei rendiconti 2022, 2023 e 2024 ha evidenziato la mancata coerenza fra: a) gli importi indicati dall'organo di revisione, nei questionari al rendiconto, come nuovo indebitamento (rispettivamente pari a 347.265,97 euro, a 748.831,32 euro e a 705.492,85 euro); e b) gli accertamenti dell'esercizio presenti al titolo VI dell'entrata e risultanti dagli atti di rendiconto (rispettivamente pari a 348.132,42 euro, a 262.470,92 euro e a 70.000,00 euro) con disallineamento di 866,45 euro nell'esercizio 2022, a 486.260,40 euro nel 2023 e a 635.492,85 euro nel 2024.

Per quanto emerso in sede istruttoria, tale circostanza dipende dalle modalità di contabilizzazione dei nuovi mutui e prestiti adottate dall'Ente che, a fronte della loro sottoscrizione in ciascuna delle menzionate annualità, pur accertandone le relative entrate - e considerandole come nuovo indebitamento - le ha successivamente cancellate al termine dell'esercizio e reimputate all'esercizio o agli esercizi successivi. Ciò è avvenuto per le quote non riscosse nell'esercizio di stipula, rimandate agli esercizi successivi e accertate nell'esercizio di incasso. Per detti prestiti, pertanto, risulta assente il relativo accertamento nell'esercizio di stipula (se non per quanto eventualmente riscosso). L'Ente ha confermato le menzionate modalità in sede istruttoria ove ha attestato che *"l'entrata ha seguito l'anno della riscossione e l'impegno l'anno del pagamento"*.

In particolare, negli esercizi in esame, l'Ente ha gestito con tale modalità i seguenti mutui, contratti con la Cassa Depositi e Prestiti:

- Pos. 6209149 "Rotatoria Via Massetana Via Risorgimento", mutuo stipulato nel 2021 per 150 mila euro, accertato in tale esercizio e considerato come nuovo indebitamento. Nel corso dell'esercizio 2021 eliminato per reimputazione all'esercizio 2022. Tra gli accertamenti 2022 è presente solo per 866,45 euro in quanto la differenza (149.133,55 euro) è stata reimputata al 2023. Nel rendiconto 2023 risulta accertato per 140.479,92 euro. La restante quota (8.653,53 euro) è stata eliminata al termine dell'esercizio 2023 e reimputata al 2024;

- Pos. 6220637 "Asilo nido", mutuo stipulato nel 2023 per 148.831,22 euro, accertato in tale esercizio e considerato come nuovo indebitamento. Nel corso dell'esercizio 2023 eliminato per reimputazione al 2024 ed accertato al titolo VI delle entrate 2024 per tale importo;

- Pos. 6218029 "Piazza Garibaldi", mutuo stipulato nel 2023 per 600 mila euro, accertato in tale esercizio e considerato come nuovo indebitamento. Presente tra gli accertamenti del rendiconto 2023 solo per 121.991,00 euro (parte incassata). La restante quota di 478.009,00 euro è stata eliminata in sede di riaccertamento ordinario e reimputata all'esercizio 2024 ove, infatti, risulta accertato, in sede di rendiconto, per tale importo.

2.4.1. Criticità della contabilizzazione per cassa dei mutui

Il sistema di contabilizzazione per cassa seguito dall'Ente è in contrasto con quanto prescritto dai principi contabili. Al riguardo giova ricordare che, per quanto ivi previsto al punto 3.18, un'entrata derivante dall'assunzione di prestiti è accertata nel momento in cui è stipulato il relativo contratto o, se disciplinata dalla legge, a seguito del provvedimento di concessione del prestito. L'accertamento è imputato all'esercizio nel quale la somma oggetto del prestito è esigibile (quando il soggetto finanziatore rende disponibili le somme oggetto del finanziamento). Nel caso di mutui contratti con Cassa DD.PP., generalmente, la somma è esigibile al momento della stipula del contratto in quanto la stessa viene resa immediatamente disponibile - per i necessari prelevamenti - su apposito conto intestato all'Ente. Gli accertamenti di entrata riguardanti le accensioni di prestiti, pertanto, corrispondono all'aumento del valore nominale dell'indebitamento dell'ente.

Le soprarichiamate regole contabili non prevedono la reimputazione dell'entrata derivante dai mutui e prestiti stipulati con Cassa DD.PP. bensì, casomai, per la parte non impegnata, la costituzione del relativo vincolo nel risultato di amministrazione. La reimputazione è invece prevista per gli impegni di spesa del titolo II ad essa correlati mediante l'implementazione del FPV.

In sede di contraddittorio l'ente non ha fornito delucidazioni al riguardo limitandosi a confermare il contenuto della Nota di osservazioni del Magistrato istruttore.

2.4.1.1. Modalità di registrazione dei mutui in bilancio

Oltre a questo, per i mutui contratti negli esercizi 2022, 2023 e 2024 l'Ente non si è attenuto alle specifiche modalità di registrazione, in bilancio, delle relative operazioni. Infatti, per quanto previsto nell'esempio n. 8 dei principi contabili, l'Ente, contestualmente all'accertamento al titolo VI dell'entrata dei nuovi prestiti, avrebbe dovuto emettere la reversale di incasso, sempre al titolo VI e "versare" tale accertamento al titolo III della spesa mediante impegno di spesa e mandato di pagamento.

L'Ente avrebbe inoltre dovuto costituire il deposito bancario su cui contabilizzare le effettive erogazioni del mutuo - prelevate dal deposito costituito - mediante accertamento al titolo V dell'entrata. L'Ente, invece, ha iscritto i nuovi prestiti al titolo VI senza contestualmente assumere l'impegno/pagamento al titolo III della spesa e l'accertamento in quietanza al titolo V dell'entrata, nonché a lasciare a residuo - sul titolo V - la parte del mutuo non riscossa.

Infine, in relazione all'evoluzione dell'indebitamento, in sede istruttoria sono state rilevate numerose incongruenze nei dati indicati dall'organo di revisione nei questionari ai rendiconti 2022, 2023 e 2024, in parte riconducibili alle errate modalità di contabilizzazione sopra illustrate. La nuova rappresentazione di tale evoluzione fornita dall'Ente (prot. 2736/2026), riportata nelle seguenti tabelle, evidenzia le discordanze rispetto ai dati precedentemente forniti senza che peraltro siano state indicate le singole partite che hanno determinato tali scostamenti.

Tabella n. 4 - Evoluzione dell'indebitamento esercizio

(importi in euro)

Evoluzione dell'indebitamento	2022		
	<i>da questionario al rendiconto</i>	<i>da integrazioni istruttorie (prot. n. 2736/2026)</i>	<i>differenze</i>
Indebitamento a 1.1 esercizio n-1	5.466.928,89	5.455.928,89	- 11.000,00
Nuovi mutui o prestiti	347.265,97	347.265,97	-
Rimborso prestiti	197.620,45	197.620,45	-
Indebitamento al 31.12 esercizio n	5.616.574,41	5.605.574,41	- 11.000,00

Fonte: rielaborazione Sezione su dati forniti da ente

Tabella n. 5 – Evoluzione dell’indebitamento esercizio 2

(importi in euro)

Evoluzione dell'indebitamento	2023		
	da questionario al rendiconto	da integrazioni istruttorie (prot. n. 2736/2026)	differenze
Indebitamento a 1.1 esercizio n-1	5.454.155,06	5.605.574,41	151.419,35
Nuovi mutui o prestiti	748.731,32	748.831,22	99,90
Rimborso prestiti	78.900,96	78.900,96	-
Indebitamento al 31.12 esercizio n	6.123.985,42	6.275.504,67	151.519,25

*Fonte: rielaborazione Sezione su dati forniti da ente***Tabella n. 6 – Evoluzione dell’indebitamento esercizio 2**

(importi in euro)

Evoluzione dell'indebitamento	2024		
	da questionario al rendiconto	da integrazioni istruttorie (prot. n. 2736/2026)	differenze
Indebitamento a 1.1 esercizio n-1	6.123.985,42	6.275.504,67	151.519,25
Nuovi mutui o prestiti	70.000,00	70.000,00	-
Rimborso prestiti	61.106,67	61.106,67	-
Indebitamento al 31.12 esercizio n	6.132.878,75	6.284.398,00	151.519,25

Fonte: rielaborazione Sezione su dati forniti da ente

Quanto sopra rilevato costituisce un’irregolarità contabile in quanto le modalità di contabilizzazione dei mutui e prestiti, oltre ad essere risultate non coerenti rispetto ai principi contabili, hanno ingenerato l’erronea quantificazione e rappresentazione dell’indebitamento dell’ente al termine degli esercizi in esame, non consentendo la corretta valutazione delle singole partite debitorie e dell’evoluzione dei loro piani di ammortamento negli esercizi esaminati.

In sede di contraddittorio l’ente non ha fornito ulteriori elementi rispetto a quanto sopra rilevato in ordine all’indebitamento, limitandosi a confermare il contenuto della Nota di osservazioni del Magistrato istruttore.

SINTESI DELLE OSSERVAZIONI

L'esame dei rendiconti 2022, 2023 e 2024 del Comune di Massa Marittima (GR) svolto dalla Sezione, sulla base del quadro normativo e dei parametri di controllo sopra indicati, si è concluso con l’evidenziazione di irregolarità che danno luogo a pronuncia di segnalazione.

In particolare, è stata accertata la non corretta quantificazione delle componenti interne del risultato di amministrazione di ciascun esercizio con la conseguente rideterminazione del disavanzo effettivo accertato dall’Ente nel rendiconto 2022 e 2023 (rispettivamente in 636.024,35 euro e 528.668,92 euro) e la ridefinizione del risultato 2024 in un disavanzo effettivo di 273.792,34 euro in luogo dell’avanzo accertato dall’Ente.

Le irregolarità rilevate comportano un’errata rappresentazione del risultato di amministrazione 2024 che l’Ente dovrà tenere in considerazione, anche per gli effetti eventualmente prodotti sulle gestioni successive al fine di garantire il pieno rispetto del principio di attendibilità degli atti di rendiconto e di preservare la sana gestione finanziaria.

Il disavanzo rilevato al termine dell’esercizio 2024, tenuto conto di quanto disposto dall’art. 4 del d.m. 2.4.2015, nonché dell’articolazione del risultato di amministrazione al 31.12.2023 e del piano

di rientro adottato dall'ente, risulta interamente ascrivibile a disavanzo da riaccertamento straordinario. Tale circostanza comporta che l'Ente dovrà unicamente proseguire nel percorso di recupero di tale disavanzo al fine di garantirne il completo ripiano con i modi e i termini programmati.

L'esame dei rendiconti 2022, 2023 e 2024 del Comune di Massa Marittima ha inoltre evidenziato erronee modalità di contabilizzazione (relative alla trasposizione dei risultati contabili dell'esercizio 2021 sui valori iniziali dei residui passivi dell'esercizio successivo) e di imputazione/rendicontazione/rappresentazione dei dati contabili nelle scritture di rendiconto (relative agli elementi identificativi degli impegni di spesa oggetto di reimputazione agli esercizi successivi mediante il FPV).

Sono state infine rilevate criticità nella gestione dell'indebitamento da parte dell'Ente dovute alla modalità adottata per la contabilizzazione e registrazione di alcuni mutui e prestiti (per cassa) nonché alle non corrette modalità di rappresentazione - a rendiconto - dell'evoluzione dell'indebitamento e del suo ammontare al termine degli esercizi in esame.

L'Ente dovrà pertanto pervenire ad una puntuale e affidabile rilevazione delle proprie risultanze contabili nonché adottare idonee misure per ricondurre la gestione dell'indebitamento alle modalità previste dalla normativa vigente.

Fermo restando che i futuri controlli di questa Sezione prenderanno le mosse dalle rideterminazioni effettuate con la presente deliberazione, l'Ente - in sede di predisposizione del primo documento contabile utile successivo alla comunicazione della presente delibera - dovrà adottare interventi tali da consentire il superamento delle irregolarità rilevate e degli effetti da queste prodotti nei successivi esercizi, tenendo conto di quanto rilevato dalla Sezione.

P.Q.M.

la Corte dei conti, Sezione regionale di controllo per la Toscana:

ACCERTA

- la non corretta determinazione della quota vincolata (per vincoli derivanti da leggi e da trasferimenti) e della parte destinata a investimenti del risultato di amministrazione dell'esercizio 2022, con necessità di ulteriori risorse, per un importo pari a 30.132,86 euro⁵ e, conseguentemente, il disavanzo effettivo/parte disponibile negativa del risultato di amministrazione dell'esercizio 2022 pari a 636.024,35 euro, anziché a 605.891,49 euro, come accertato dall'Ente;
- la non corretta determinazione della quota vincolata per vincoli derivanti da leggi e da trasferimenti e della parte destinata a investimenti del risultato di amministrazione dell'esercizio 2023, con necessità di ulteriori risorse, per un importo pari a 210.966,72 euro⁶ e, conseguentemente, il disavanzo effettivo/parte disponibile negativa del risultato di amministrazione dell'esercizio 2023 pari a 528.668,92 euro, anziché a 317.702,20 euro, come accertato dall'Ente;
- la non corretta determinazione della quota accantonata (al FCDE) della quota vincolata per vincoli derivanti da leggi e da trasferimenti e della parte destinata a investimenti del risultato di amministrazione dell'esercizio 2024, con necessità di ulteriori risorse, per un importo pari a 459.252,09 euro⁷ e, conseguentemente, un disavanzo effettivo/parte disponibile negativa del risultato di amministrazione dell'esercizio 2024 pari a 273.792,34 euro in luogo dell'avanzo di 185.409,75 euro accertato dall'Ente;

⁵ Ivi compresa la quota derivante dall'esito del controllo sugli esercizi 2020 e 2021 (deliberazione n. 108/2025/PRSE) pari a 17.278,87 euro (di cui 11.720,50 euro nei vincoli derivanti da legge e 5.558,37 euro nei vincoli derivanti da trasferimenti).

⁶ Idem.

⁷ Idem.

- criticità nelle modalità di contabilizzazione, imputazione e rappresentazione dei dati contabili nelle scritture di rendiconto;
- la non corretta modalità di contabilizzazione e registrazione dei mutui e prestiti e di rappresentazione dell'evoluzione dell'indebitamento.

DISPONE

che copia della presente deliberazione sia trasmessa, a cura della Segreteria della Sezione, al Consiglio comunale, al Sindaco, all'Organo di revisione dell'Ente e, per conoscenza, al Consiglio delle autonomie locali.

La presente pronuncia è soggetta a obbligo di pubblicazione da parte del Comune, ai sensi dell'art. 31 del d.lgs. 14 marzo 2013, n. 33.

Così deciso in Firenze, nella Camera di consiglio del 25 giugno 2026.

Il Relatore
Matteo Lariccia
(firmato digitalmente)

Il Presidente f.f.
Giampiero Maria Gallo
(firmato digitalmente)

Depositata in Segreteria il 2 luglio 2026.

Il Funzionario preposto al Servizio di Supporto
Cristina Baldini
(firmato digitalmente)