CORTE DEI CONTI

SEZIONE REGIONALE DI CONTROLLO PER L'EMILIA-ROMAGNA

RELAZIONE SULLO STATO DELLA FINANZA LOCALE IN EMILIA-ROMAGNA

ANNO 2023

Deliberazione n. 15/2024/REF

Adunanza del 21 febbraio 2024



CORTE DEI CONTI

CORTE DEI CONTI

SEZIONE REGIONALE DI CONTROLLO PER L'EMILIA-ROMAGNA

RELAZIONE SULLO STATO DELLA FINANZA LOCALE IN EMILIA-ROMAGNA

ANNO 2023

Deliberazione n. 15/2024/REF

Adunanza del 21 febbraio 2024

Magistrato relatore:

Ref. Massimo Galiero

Hanno collaborato alla redazione:

Dott.ssa Stefania Ravelli

Dott. Roberto Iovinelli

Ha collaborato al repertorio delle deliberazioni:

Dott.ssa Adalgisa Spagnuolo

INDICE

DELIBERAZIONE VIII - XII

1 LA FINANZA LOCALE E L'OGGETTO DI ANALISI DELLE DELIBERE SUGLI ENTI LOCALI DELL'EMILIA-ROMAGNA NELL'ESERCIZIO 2023 3

1.1 I criteri e le linee guida nella predisposizione della relazione sul bilancio di previsione e sul rendiconto 3

1.2 L'attività della Sezione regionale di controllo per l'Emilia-Romagna 5

2 LE PRINCIPALI CRITICITA' 9

2.1 Residui attivi elevati 9

2.2 Scarsa capacità di riscossione 31

2.3 Fondo crediti dubbia esigibilità (FCDE) 50

2.4 Contributi a rendicontazione 53

2.5 Fondo Pluriennale Vincolato (FPV) 56

2.6 Rapporti crediti/debiti organismi e società partecipate 63

2.6.1 Rapporti enti locali/unioni 66

2.7 Debiti fuori bilancio (DFB) 70

2.8 Affidamento transitorio del servizio finanziario 74

2.9 Violazione del principio di rotazione ed elusione della normativa in materia di acquisizioni in economia mediante affidamento diretto 76

2.10 Approvazione del rendiconto oltre il termine di legge 78

2.11 Contrattazione integrativa e fondo salario accessorio 80

2.12 Ritardi nei pagamenti 81

2.13 Errata rappresentazione del Fondo anticipazioni di liquidità 85

2.14 Concessione di garanzia mediante lettera di *patronage* 87

3 LE SITUAZIONI DI DISAVANZO 92

3.1 Il Comune di Marano sul Panaro 94

3.2 Il Comune di Poviglio 97

3.3 Il Comune di Pennabilli 99

3.4 Il Comune di Agazzano 101

3.5 Il Comune di Montecopiolo 103

3.6 Il Comune di San Leo 107

3.7 Altre situazioni di disavanzo 109
4 I PIANI DI RIEQUILIBRIO 117
4.1 L'attività sui Piani di riequilibrio 117
4.2 Il Comune di Jolanda di Savoia 120
4.3 Il Comune di San Pietro in Casale 122
5 CONCLUSIONI 124
APPENDICE CON TABELLE DI RIEPILOGO 127
APPENDICE – REPERTORIO DELLE DECISIONI 130

INDICE DELLE TABELLE

Tabella 1: Comune di Marano sul Panaro – *trend* quote ripiano disavanzo 96
Tabella 2: Comune di Pennabilli – *trend* disavanzo 100
Tabella 3: Comune di Montecopiolo – *trend* disavanzo 104
Tabella 4: Comune di San Leo – *trend* disavanzo 108
Tabella 4: Comune di Faenza (RA) – *trend* disavanzo 110
Tabella 5: Comune di Fornovo di Taro – *trend* disavanzo 111
Tabella 6: Comune di Fornovo di Taro – *trend* quota di recupero disavanzo 111
Tabella 7: Comune di Langhirano (PR) – *trend* disavanzo 112
Tabella 8: Comune di Sasso Marconi (BO) – *trend* disavanzo 113
Tabella 9: Comune di Vergato (BO) – *trend* disavanzo 114
Tabella 10: Comune di Talamello (RN) – *trend* disavanzo 115
Tabella 11: appendice - numero enti selezionati raggruppati per provincia 127
Tabella 12: appendice - enti selezionati in base al criterio 1 128
Tabella 13: appendice - enti selezionati in base al criterio 2 129
Tabella 14: appendice - enti selezionati in base al criterio 3 129

DELIBERAZIONE

Deliberazione n. 15/2024/REF

Corte dei Conti

SEZIONE REGIONALE DI CONTROLLO PER L'EMILIA-ROMAGNA

composta dai magistrati:

dott. Marcovalerio Pozzato	Presidente
dott. Alberto Rigoni	Consigliere
dott. Tiziano Tessaro	Consigliere
dott. Marco Scognamiglio	Primo Referendario
dott.ssa Ilaria Pais Greco	Referendario
dott. Antonino Carlo	Referendario
dott. Massimo Galiero	Referendario (relatore)

Adunanza del 21 febbraio 2024

Relazione sullo stato della finanza locale della Regione Emilia-Romagna

Anno 2023

Visto l'art. 100, c. 2, della Costituzione;

Vista la Legge costituzionale 18 ottobre 2001, n. 3;

Visto il Testo Unico delle leggi sull'ordinamento della Corte dei conti, approvato con il R.D. 12 luglio 1934, n. 1214 e successive modificazioni;

Visti la L. 14 gennaio 1994, n. 20 e il D.L. 23 ottobre 1996, n. 543, convertito con modificazioni dalla L. 20 dicembre 1996, n. 639, recanti disposizioni in materia di giurisdizione e di controllo della Corte dei conti;

Visto il Regolamento per l'organizzazione delle funzioni di controllo della Corte dei conti di cui alla deliberazione delle Sezioni Riunite del 16 giugno 2000, n. 14, e successive modificazioni;

Vista la L. 5 giugno 2003, n. 131, recante disposizioni per l'adeguamento dell'ordinamento della Repubblica alla Legge costituzionale 18 ottobre 2001, n. 3;

Visto l'art. 1, c. 166 e 167, della L. 23 dicembre 2005, n. 266 (legge

finanziaria 2006), 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 D.L. 10 ottobre 2012, n. 174, convertito con modificazioni dalla l 7 dicembre 2012, n. 213;

Viste le deliberazioni n. 2/2022/INPR e n. 10/2022/INPR, con le quali la Sezione delle Autonomie ha approvato rispettivamente le linee di indirizzo cui devono attenersi gli organi di revisione economico-finanziaria degli enti locali nella predisposizione della relazione sul bilancio di previsione 2022-2024 e le Linee guida per la redazione delle relazioni inerenti al rendiconto dell'esercizio 2021;

Considerato che dette Linee guida ed i relativi questionari sono stati portati a conoscenza degli enti locali dell'Emilia-Romagna con lettere di questa Sezione regionale di controllo prot. n. prot. n. 6305 del 10 ottobre 2022;

Vista la propria deliberazione n. 195/2022/INPR del 16 dicembre 2022, con la quale è stata approvata la programmazione delle attività di controllo per l'anno 2023, nonché la successiva deliberazione n. 94/2023/INPR avente ad oggetto "Modifica della programmazione delle attività di controllo per l'anno 2023";

Vista la deliberazione di questa Sezione 190/2022/INPR del 16 dicembre 2022, con la quale sono stati approvati i criteri di selezione degli enti da assoggettare al controllo;

Vista l'ordinanza del Presidente della Sezione di controllo mediante la quale la Sezione è stata convocata per l'odierna Camera di consiglio;

Udito nella Camera di consiglio il relatore, referendario Massimo Galiero;

APPROVA

- l'unita relazione sulla finanza locale concernente: a) i risultati del controllo-monitoraggio effettuato sulle relazioni degli organi di revisione sui rendiconti 2021 degli enti locali della Regione Emilia-Romagna (art. 1, c. 166 e seguenti della L. 23 dicembre 2005, n. 266) e la ricognizione dell'attività di controllo svolta dalla Sezione nell'anno 2023 sui rendiconti relativi agli esercizi finanziari 2021; b) l'attività svolta dalla Sezione sui piani di riequilibrio finanziario pluriennale (art. 243-*bis* e 243-*quater* del TUEL);

DISPONE

La presente deliberazione sarà trasmessa al Presidente del Consiglio delle autonomie locali della Regione Emilia-Romagna, al Presidente regionale dell'ANCI, al Presidente regionale dell'UPI, ai Sindaci e ai Presidenti dei consigli comunali dell'Emilia-Romagna, ai Presidenti delle province, ai Consigli provinciali, alle Assemblee provinciali dei sindaci e al Sindaco metropolitano, al Consiglio metropolitano e alla Conferenza metropolitana di Bologna.

La deliberazione sarà altresì trasmessa al Presidente del Consiglio regionale dell'Emilia-Romagna e al Presidente della Giunta regionale dell'Emilia-Romagna.

Copia della presente deliberazione sarà inviata alla Presidenza del Consiglio dei ministri, alla Ragioneria generale dello Stato, al Presidente della Corte dei conti e al Presidente della Sezione delle Autonomie.

Così deliberato in Bologna, nella Camera di consiglio del 21 febbraio 2024.

Il Presidente
(prof. Marcovalerio Pozzato)
(*firmato digitalmente*)

Il Relatore
(Massimo Galiero)
(*firmato digitalmente*)

Depositata in segreteria in data 19 marzo 2024

Il Funzionario preposto

Nicoletta Natalucci

(*firmato digitalmente*)

RELAZIONE

1 LA FINANZA LOCALE E L'OGGETTO DI ANALISI DELLE DELIBERE SUGLI ENTI LOCALI DELL'EMILIA-ROMAGNA NELL'ESERCIZIO 2023

1.1 I criteri e le linee guida nella predisposizione della relazione sul bilancio di previsione e sul rendiconto

Con deliberazioni n. **2/SEZAUT/2022/INPR e n. 10/SEZAUT/2022/INPR**, la Sezione delle Autonomie, in ottemperanza alle previsioni di cui all'art. 1, c. 167, L. 23 dicembre 2005, n. 266, ha approvato rispettivamente le linee di indirizzo cui devono attenersi gli organi di revisione economico-finanziaria degli enti locali nella predisposizione della relazione sul **bilancio di previsione 2022-2024** e le Linee guida per la redazione delle relazioni inerenti al rendiconto dell'esercizio 2021 insieme con il questionario per le relazioni sul bilancio consuntivo degli enti locali che gli organi di revisione economico-finanziaria sono tenuti a inviare alle Sezioni regionali di controllo *ex* art. 1, c. 166 e seguenti, L. 266/2005. Entrambi i documenti sono risultati esser un necessario strumento operativo per le verifiche, da parte degli organi interni di revisione e delle Sezioni regionali.

La Sezione delle Autonomie ha evidenziato la necessità di verificare, da parte degli organi interni di revisione e delle Sezioni regionali, la sana gestione, focalizzando l'analisi sull'esigenza di ripristinare i parametri finanziari di carattere ordinario e sui principali aspetti strutturali a presidio dell'equilibrio di bilancio. Al fine di neutralizzare e/o evidenziare per tempo gli effetti negativi del trascinamento di componenti finanziarie positive "non ordinarie" annidate nei resti di amministrazione, e del conseguente effetto di "mascheramento" di potenziali criticità strutturali di bilancio, si è reso necessario focalizzare l'attenzione sui trasferimenti statali ricevuti nel corso del biennio 2020/2021, chiedendo conto del rispetto degli obblighi di certificazione previsti rispettivamente dall'art. 39, c. 2, del D.L. n. 104/2020 e dall'art. 1, c. 827, della L. n. 178/2020 e della concordanza dei dati oggetto di certificazione con quelli esposti nel conto consuntivo.

La L. 29 dicembre 2022 n. 197 (Legge di Bilancio per l'anno 2023), all'art. 1, c. 785, ha fornito disposizioni in relazione al conguaglio finale a seguito della certificazione dei ristori *Covid*

stabilendo che all'art. 106, c. 1, del D.L. 19 maggio 2020, n. 34, convertito, con modificazioni, dalla L. 17 luglio 2020, n. 77, il quarto periodo è sostituito dal seguente: "*Con decreto del Ministro dell'interno, di concerto con il Ministro dell'economia e delle finanze, da adottare entro il 31 ottobre 2023, previa intesa in sede di Conferenza Stato-città ed autonomie locali, sono individuati i criteri e le modalità per la verifica a consuntivo della perdita di gettito e dell'andamento delle spese, provvedendo all'eventuale regolazione dei rapporti finanziari tra comuni e tra province e città metropolitane, ovvero tra i due predetti comparti, mediante apposita rimodulazione dell'importo assegnato nel biennio 2020 e 2021. Le eventuali risorse ricevute in eccesso sono versate all'entrata del bilancio dello Stato*".

Ancora, la L. 29 dicembre 2022 n. 197 (Legge di Bilancio per l'anno 2023) ha introdotto una serie di disposizioni rilevanti per i Comuni in termini di nuove o riconfermate risorse a finanziamento di fondi dedicati e di agevolazioni gestionali previste in via eccezionale per l'anno 2023. La stessa norma ha, inoltre, introdotto rilevanti disposizioni per i Comuni in materia di entrate proprie e tra queste la novità principale consiste nell'introduzione di modalità automatiche (e non) di rottamazioni e stralci dei carichi affidati all'Agente della riscossione e la conversione in legge del D.L. n. 198/2022 ha previsto la proroga di tale facoltà al 31 marzo 2023.

Al fine di valutare il livello di salute finanziaria degli enti locali, si rileva che la Sezione autonomie, con deliberazione n. **14/2021** ha elaborato un indice sintetico di salute finanziaria attraverso l'analisi comparata di alcuni indicatori di bilancio che fanno riferimento:

- alla consistenza e alla qualità del risultato d'amministrazione,
- alla consistenza dei crediti su entrate proprie correnti sorti da più di 12 mesi,
- all'equilibrio strutturale di parte corrente,
- alla rigidità della spesa causata dal personale,
- alla saturazione dei limiti di indebitamento,
- al tempo di estinzione teorica dell'indebitamento,
- all'utilizzo dell'anticipazioni di tesoreria e al relativo mancato rimborso;

- ai residui passivi delle spese correnti.

L'anzidetta rilevazione della situazione finanziaria dell'esercizio oggetto della presente analisi ha evidenziato una variazione dovuta a una serie di **fattori esogeni** contingenti. Gli equilibri di bilancio potrebbero essere stati modificati, in altri termini, nella attuale situazione emergenziale, **dall'aumento dei costi dell'energia**. Il principio dell'equilibrio tendenziale del bilancio "*consiste nella continua ricerca di un armonico e simmetrico bilanciamento tra risorse disponibili e spese necessarie per il perseguimenti delle finalità pubbliche* (e) … *impone all'amministrazione un impegno non circoscritto al solo momento dell'approvazione del bilancio, ma esteso a tutte le situazioni in cui tale equilibrio venga a mancare per eventi sopravvenuti o per difetto genetico conseguente all'impostazione della stessa legge di bilancio*» (Corte cost., sent. n. 250/2013): di talché, al di là degli interventi di carattere *una tantum* disciplinati dal legislatore in soccorso degli enti locali, diviene doveroso da parte degli enti locali apprestare i necessari strumenti per garantire la indispensabile flessibilità del bilancio.

All'interno del nuovo sistema dei controlli, tracciato dal D.L. 10 ottobre 2012, n. 174, convertito, con modificazioni, dalla L. 7 dicembre 2012, n. 213, è conferita all'organo di revisione anche una funzione più ampia, a tutela di interessi generali dello Stato: in tal senso, il revisore dell'ente è titolare degli obblighi e delle responsabilità connessi alla funzione, non solo nell'interesse dell'ente locale affidatario, ma con riferimento ad un più esteso interesse pubblico alla sana e corretta gestione.

Per quanto concerne gli sviluppi futuri del contrasto all'evasione tributaria, si rileva che tra gli obiettivi del PNRR è stata introdotta la "*Riduzione del tax* gap", che prevede la riduzione del 15% rispetto al valore di riferimento del 2019 della "propensione all'evasione", stabilendo uno step intermedio che dovrà assicurare che la medesima si riduca, già nel 2023, del 5% del valore di riferimento del 2019.

1.2 L'attività della Sezione regionale di controllo per l'Emilia-Romagna

Le Linee guida della Sezione delle Autonomie della Corte dei conti ed i relativi questionari sono stati portati a conoscenza degli enti locali dell'Emilia-Romagna con lettera di questa Sezione regionale di controllo **prot. n. 6305** del 10 ottobre 2022.

Dunque, la presente relazione è redatta all'esito dall'analisi delle delibere di controllo finanziario degli enti locali adottate nel corso del 2023, aventi ad oggetto i rendiconti della gestione riferita all'esercizio finanziario 2021 e i bilanci di previsione per il triennio 2022-2024, ponendosi, in questo modo, in continuità con il percorso seguito da questa Sezione con le relazioni sullo stato della finanza locale in Emilia-Romagna, approvate con le deliberazioni n. 23/2023/REF (rendiconti degli enti locali relativi agli esercizi 2020 e i bilanci di previsione per il triennio 2021-2023), n. 273/2021/REF (rendiconti degli enti locali relativi agli esercizi 2018 e 2019) e n. 94/2020/REF (rendiconti degli enti locali relativi agli esercizi 2017).

La giurisprudenza di questa Sezione ha formulato una serie di criteri campionari volti ad individuare le ipotesi di maggior rischio per la tenuta degli equilibri. In particolare, per l'esame dei rendiconti relativi all'esercizio 2021, sono stati individuati i seguenti criteri di selezione degli enti da assoggettare al controllo (deliberazione n. 190/2022/INPR del 16 dicembre 2022), con la precisazione che "*i dati presi a riferimento sono stati estratti dai rendiconti 2020 presenti nella banca dati BDAP (Banca Dati Amministrazioni Pubbliche) che contiene specifiche informazioni fornite dalle singole amministrazioni pubbliche*":

1) Comuni con parte disponibile del risultato d'amministrazione negativa;

2) Comuni per i quali la differenza tra i residui attivi e il fondo crediti di dubbia esigibilità, rapportato alla propria popolazione, è maggiore di 2,5 volte rispetto al dato medio regionale;

3) Enti non ricompresi nei criteri precedenti, per i quali si ritengano necessari specifici approfondimenti in ordine a profili di carattere contabile e gestionale.

I controlli della Sezione si sono quindi concentrati sulle relazioni dell'organo di revisione sulla proposta di bilancio di previsione 2022-2024, prodotte ai sensi dell'art. 239 del D. Lgs. 18 agosto 2000, n. 267 («Testo unico delle leggi sull'ordinamento degli enti locali», di seguito

T.U.E.L.). In particolare, è stato verificato il rispetto degli equilibri di competenza, di bilancio e complessivi; le previsioni di cassa delle entrate vanno parametrate in relazione ai crediti (tanto per i residui, che per la competenza) che si prevede verranno riscossi nell'esercizio, tenendo conto della media delle riscossioni degli ultimi anni, in modo da rappresentare compiutamente e con elevata attendibilità, il flusso di entrata presumibile.

I controlli della Sezione sui documenti contabili riferiti all'esercizio **2021** intervengono in un quadro di finanza pubblica fortemente caratterizzato dalla necessità di rilanciare il sistema economico al termine dall'emergenza sanitaria pandemica.

Nell'ambito del percorso di attuazione del PNRR gli enti territoriali, infatti, assumono un ruolo particolarmente rilevante in quanto soggetti attuatori di una parte considerevole dei progetti. Essi, pertanto, sono chiamati a rafforzare le proprie capacità tecniche ed operative con particolare riguardo alle attività di programmazione, attuazione, monitoraggio, controllo e rendicontazione degli interventi. A supporto di tali attività sono previste misure per facilitare il reclutamento di personale.

In tema di Organismi partecipati e società a controllo pubblico sono state aggiornati i controlli sulle società partecipate (art. 147-*quater* T.U.E.L.) al fine di tener conto degli effetti della pandemia da *Covid*-19 sui relativi bilanci e/o in conseguenza delle novità introdotte, in materia, dalla normativa emergenziale.

Nell'esercizio 2022, inoltre, per la **parte corrente**, è previsto il ritorno alle condizioni di gestione ordinaria con la piena ripresa delle procedure di accertamento e di riscossione delle entrate proprie e la parziale cessazione degli effetti delle misure di flessibilità disposte dalla legislazione emergenziale. Tuttavia, alcune misure sono state parzialmente **prorogate** dal D.L. 27 gennaio 2022, n. 4 (applicazione degli avanzi liberi, in parziale deroga alle priorità delle finalità prevista dal T.U.E.L. e utilizzo integrale dei proventi da concessioni e sanzioni in materia edilizia per spesa corrente emergenziale) e dal decreto milleproroghe che ha esteso la facoltà, prevista dall'art. 109, c. 1-*ter* del D.L. n. 18/2020, di liberare quote di avanzo vincolate, individuate dall'ente, da destinare a spesa necessaria per attenuare gli effetti della crisi del sistema economico causati dalla pandemia. Si tratta, all'evidenza, di deroghe all'ordinaria disciplina contabile che produce il comune effetto di rendere disponibili risorse

per dare copertura, in via straordinaria, a spese destinate ad esigenze particolari, tutte giustificate dalla situazione emergenziale.

Vanno considerate anche le misure derogatorie alla specifica disciplina di settore in materia di spesa per il personale, introdotte per le esigenze di gestione delle risorse rinvenienti dal PNRR. Quali ad esempio: la deroga ai limiti di spesa di cui all'art. 33 del D.L. 30 aprile 2019, n. 34, per le assunzioni a tempo determinato per il potenziamento amministrativo degli enti (art. 31-*bis*, D.L. n. 152/2021) utilizzabile anche dagli enti strutturalmente deficitari, oppure in procedura di predissesto od anche in dissesto, subordinatamente alle verifiche contemplate dalla richiamata normativa; e le assunzioni a tempo determinato a carico delle risorse PNRR (art. 9, c. 18-*bis*, D.L. n. 152/2021).

Anche per la gestione in **conto capitale** è prevista una disciplina derogatoria in relazione alle esigenze di sviluppo tempestivo delle previsioni del PNRR. In particolare, va considerata la possibilità, fino al 2026, d'iscrivere in bilancio i finanziamenti di derivazione statale ed europea anche in esercizio provvisorio o nella gestione provvisoria; la possibilità di accertamento delle entrate da risorse PNRR e PNC sulla base della delibera di riparto senza attendere l'impegno dell'Amministrazione erogante (art. 15, D.L. n. 77/2021); la possibilità di ottenere anticipazioni di cassa dal MEF in qualità di soggetto attuatore (art. 15, c. 4-*bis*, D.L. n. 77/2021); la possibilità di affidare la progettazione, richiesta per la partecipazione agli avvisi e ai bandi del PNRR, senza dover inserire la relativa opera nei documenti di programmazione ex art. 21 del codice dei contratti pubblici; la possibilità di utilizzazione delle quote vincolate non impegnate, confluite in avanzo di amministrazione, anche per gli enti in disavanzo in deroga ai limiti previsti dall'art. 1, c. 897 e 898, della L. n. 145/2018 (art. 15, c. 3, D.L. n. 77/2021).

In conclusione, si evidenzia che la Sezione ha effettuato una valutazione sulla sana gestione degli enti, tenendo conto dei possibili effetti cumulati, sulla gestione finanziaria 2021, delle varie misure emergenziali adottate, con uno sguardo in prospettiva.

2 LE PRINCIPALI CRITICITA'

2.1 Residui attivi elevati

Come noto, il legislatore, al fine di assicurare la veridicità e l'attendibilità al bilancio, ha previsto che, al termine di ciascun esercizio finanziario, prima dell'inserimento nel conto del bilancio dei residui attivi e passivi, gli enti debbano procedere ad una particolare operazione di riaccertamento. In relazione ai residui attivi essa consiste nell'attività di riesame delle ragioni creditorie dell'ente, al fine di assumere una decisione sul mantenimento o meno, in tutto o in parte, del residuo nel bilancio dell'Ente. Ed infatti l'art. 228, c. 3, del TUEL prevede che "*Prima dell'inserimento nel conto del bilancio dei residui attivi e passivi l'ente locale provvede all'operazione di riaccertamento degli stessi, consistente nella revisione delle ragioni del mantenimento in tutto od in parte dei residui e della corretta imputazione in bilancio, secondo le modalità di cui all'art. 3, comma 4, del decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118, e successive modificazioni*". In considerazione della finalità della norma, non deve trattarsi di un controllo soltanto formale ma anche sostanziale nel senso che l'Ente non può limitarsi a verificare l'esistenza del titolo giuridico del credito e del debitore e che rimanga inalterata la quantificazione del credito, ma deve anche accertare l'effettiva riscuotibilità dello stesso e le ragioni per le quali non è stato riscosso in precedenza, cosicché ove risulti che il credito, di fatto, non è più esistente, esigibile o, comunque, riscuotibile, deve essere stralciato dal conto del bilancio e inserito nel conto del patrimonio in apposita voce dell'attivo patrimoniale, fino al compimento del termine prescrizionale (art. 230 del TUEL, così come ripreso anche dai Principi contabili); dopodiché deve essere eliminato anche dal Conto del patrimonio, con contestuale riduzione del patrimonio.

A questo proposito la Sezione delle autonomie, nella deliberazione n. 9/SEZAUT/2016/INPR (Linee di indirizzo per la formazione del bilancio 2016-2018 e per l'attuazione della contabilità armonizzata negli Enti territoriali) ha rilevato che: "*Il riaccertamento straordinario ha avuto, come più volte ribadito, lo scopo di adeguare i residui attivi e passivi, conservati al 31 dicembre 2014 in forza delle regole vigenti prima dell'entrata in vigore della riforma contabile, al principio della competenza finanziaria potenziata che, a far data dal 1° gennaio*

2015, è divenuto la regola fondamentale da applicare alla gestione finanziaria degli enti e, quindi, anche alla gestione dei residui. (…) Per effetto della gestione ordinaria dei residui, che comporta ogni anno la formazione di nuovi residui attivi e la riscossione o cancellazione di vecchi crediti, lo stock di residui attivi dovrebbe tendere ad una naturale stabilizzazione, mentre i residui passivi devono tendere verso una progressiva riduzione".

Tuttavia, le attività di controllo della Sezione sui rendiconti 2017, 2018, 2019 e 2020 dei Comuni della Regione Emilia-Romagna hanno messo in luce, in numerosi casi, la presenza nel risultato di amministrazione di una componente assai cospicua di residui attivi ancora da riscuotere e, per taluni enti tra quelli destinatari dei controlli di cui agli art. 166 e seguenti della legge n. 266/2005, tali residui sono risultati addirittura in aumento tra le annualità prese in esame.

In tali ultimi casi, le ragioni più ricorrenti addotte dagli enti interessati riguardano l'assegnazione di contributi statali e/o regionali o da amministrazioni locali i cui importi non sono stati totalmente incassati prima della fine dell'esercizio ma negli esercizi successivi

In merito all'elevato ammontare dei residui attivi, questa Sezione regionale di controllo ha più volte rammentato che "*al fine di garantire gli equilibri della gestione finanziaria, in presenza di residui, specie se risalenti anni indietro nel tempo e di dubbia sussistenza, occorre attivare per tempo idonee procedure di ricognizione e verifica delle singole posizioni creditorie finalizzate al loro progressivo esaurimento*", richiamando l'attenzione "*sull'esigenza di operare una rigorosa ed attenta verifica delle voci classificate nei residui, finalizzata a mantenere in bilancio solo quelle per le quali la riscossione possa essere previsto con un ragionevole grado di certezza; infatti al fine di conferire veridicità ed attendibilità al bilancio dell'amministrazione locale, il legislatore ha stabilito che al termine di ciascun esercizio, prima dell'inserimento in bilancio dei residui, l'ente debba procedere ad una specifica operazione di riaccertamento tesa a verificare le posizioni creditorie*" (cfr., *ex multis,* questa Sezione, del.. n. 91/2022/PRSE, n. 112/2022/PRSE, n. 246/2021/PRSE).

Infatti, il riaccertamento è operazione prodromica alla corretta determinazione del risultato di amministrazione del rendiconto della gestione e incide sull'attendibilità di questo, conducendo per converso una sovrastima dei residui attivi o una sottostima di quelli passivi a una non veridica determinazione dell'avanzo/disavanzo dell'ente.

Al riguardo, è altresì utile rammentare la **duplice** facoltà che fa capo all'ente in ordine alle poste iscritte a residuo attivo. Qualora l'ente locale, nella verifica annuale dei residui attivi di

cui all'art. 228 del TUEL, decida, come **prima** opzione, di mantenerli nel conto del bilancio, oltre alla perdurante esistenza degli elementi essenziali dell'accertamento dell'entrata (ragione del credito, sussistenza di un idoneo titolo giuridico, quantificazione della somma da incassare, individuazione del debitore e scadenza del credito), deve verificare anche l'effettiva esigibilità del credito in relazione alle condizioni di solvibilità del debitore che devono essere illustrate e motivate nella relazione al rendiconto; cosicché ove risulti che il credito, di fatto, non sia più esigibile, lo stesso deve essere stralciato dal conto dei residui e inserito nel conto del patrimonio, tra le immobilizzazioni finanziarie, fino al compimento del termine prescrizionale (art. 230 del TUEL, ripreso dal punto n. 49 del principio contabile n. 3 dell'Osservatorio sulla finanza e la contabilità degli enti locali), al compimento del quale deve essere eliminato anche da tale conto, con contestuale riduzione del patrimonio (*inter alia*, Corte dei conti, Sez. contr. Lombardia, del. n. 60/2021).

La **seconda** opzione riguarda pertanto la facoltà concessa "(…) *al responsabile del servizio competente alla gestione dell'entrata*", "*trascorsi tre anni dalla scadenza di un credito di dubbia e difficile esazione non riscosso*" di "*valuta(re) l'opportunità di operare lo stralcio di tale credito dal conto del bilancio, riducendo di pari importo il fondo crediti di dubbia esigibilità accantonato nel risultato di amministrazione. In tale occasione, ai fini della contabilità economico patrimoniale, il responsabile finanziario valuta la necessità di adeguare il fondo svalutazione crediti accantonato in contabilità economico patrimoniale (che pertanto può presentare un importo maggiore della quota accantonata nel risultato di amministrazione) e di riclassificare il credito nello stato patrimoniale*" (Principio contabile 4/2, punto 9.1): l'opzione anzidetta ha il pregio di assicurare una rappresentazione di un risultato depurato da eventuali rischi di mancata riscossione dei residui attivi nei limiti dell'effettiva consistenza reale e permette, *inter alios*, di diminuire la probabilità di utilizzo dell'anticipazione di tesoreria.

Nell'operazione ha un ruolo essenziale il revisore contabile dell'ente, il quale rende il parere sulla relativa deliberazione in vista dell'approvazione del rendiconto.

Premesso ciò, si è rilevato che tra gli enti selezionati secondo i criteri precedentemente indicati[1] vi sono stati **diciotto** enti locali che hanno presentato un elevato ammontare di residui attivi.

[1] criteri indicati nella deliberazione n. 190/2022/INPR del 16 dicembre 2022.

Provincia di Bologna

Comune di Sasso Marconi (*cfr. del. n. **174/2023/PRSE**)*

I residui attivi totali ammontano ad € 9.766.549,73 (in aumento rispetto al 2020) e quelli vetusti ad € 5.580.089,63. Dagli schemi di bilancio è stato rilevato che € 2.770.249,73 sono residui attivi al titolo 4 "Entrate in conto capitale" (€ 1.620.211,87 dalla gestione dei residui e € 1.150.037,86 dalla gestione di competenza).

La Sezione ha chiesto al Comune di indicare la tipologia di entrata da cui i richiamati residui del titolo 4 derivano e la modalità di contabilizzazione degli stessi, nonché se trattasi di contributi a rendicontazione. Ha invitato inoltre l'Ente a fornire aggiornamenti sulle iniziative intraprese per incrementare la percentuale di riscossione dei residui negli esercizi successivi (indipendentemente dal titolo) e di illustrare le principali voci conservate a residuo, anche in considerazione di quanto riferito dal Revisore, che nella propria relazione invita l'Ente ad effettuare "*un'ulteriore analisi puntuale e approfondita sui residui attivi e passivi da conservare e/o eliminare esclusivamente in ossequio delle regole stabilite dal Principio contabile All. 4/2 al D. Lgs. n. 118/2011*".

Relativamente ai residui attivi al titolo 4, il Comune ha riferito che i suddetti residui derivano da contributi a rendicontazione da soggetti privati o da Amministrazioni pubbliche.

Dalle acquisizioni documentali, con riferimento ai residui attivi, è emerso che i residui attivi al titolo 4 "Entrate in conto capitale" derivano da contributi a rendicontazione concessi dalla Regione – Emilia-Romagna e da Società Autostrade.

Sul punto il Comune ha precisato tra l'altro che per i richiamati contributi "*è stata accertata l'entrata con imputazione ai medesimi esercizi in cui l'amministrazione erogante ha registrato gli impegni*" senza però aver fornito altre informazioni sulle successive riscossioni.

L'Ente ha poi fornito alcuni dettagli:

- Relativamente ai contributi da Società Autostrade, ha precisato che "*l'entrata è imputata agli esercizi in cui il Comune di Sasso Marconi ha previsto di impegnare la spesa cui il trasferimento è destinato (sulla base del cronoprogramma), in quanto l'esigibilità è sorta a seguito della realizzazione della spesa, con riferimento alla quale la rendicontazione è stata resa*";

- Con riferimento ai contributi da parte della Regione Emilia-Romagna, "*l'entrata è stata accertata con imputazione ai medesimi esercizi in cui l'amministrazione erogante ha registrato i corrispondenti impegni*".

Infine, l'Ente ha riferito che nel corso del 2022, i residui attivi iniziali, pari ad € 9.766.549,73, "*hanno visto una riduzione del 40,83%*", passando complessivamente al valore di € 5.778.057,27. La differenza ammonta ad € 3.988.492,46.

Provincia di Forli-Cesena

Comune di Premilcuore *(cfr. del. n. 84/2023/PRSE)*

La capacità di riscossione delle entrate proprie dell'Ente ha dimostrato una buona tendenza relativamente al titolo 1 in competenza, meno positiva sul titolo 3 in competenza e nella riscossione a residuo al titolo 1.

Dalle acquisizioni documentali, con riferimento ai residui attivi, è emerso che quelli relativi al titolo 4 "Entrate in conto capitale" derivano da contributi a rendicontazione.

Sul punto il Comune ha riferito di aver incassato € 525.305,10 nel corso del 2022, ma ha precisato che nonostante abbia cercato di ridurre i tempi di rendicontazione, la riscossione dipende da fattori esogeni[2].

Con riferimento alla modalità di contabilizzazione dei richiamati contributi, l'Ente ha evidenziato che alcuni interventi sono stati realizzati negli esercizi in cui si è provveduto ad accertare i contributi assegnati dalle amministrazioni eroganti, mentre relativamente ad un intervento più consistente, ha riferito di relazionarsi con le amministrazioni eroganti, comunicando gli importi di impegni e liquidazioni, al fine dell'allineamento delle rispettive contabilità.

La Sezione ha preso atto del fatto che il Comune nel 2022, abbia riscosso un importo considerevole dei residui al titolo 4 (€ 525.305,10 su un importo complessivo pari a € 739.927,35) e di quanto riferito in merito alla contabilizzazione.

Con riferimento a quest'ultima sembra che l'Ente si sia attenuto al punto 3.6. dell'allegato 4/2 al D. Lgs. 118/2021 nel punto in cui recita "*l'ente beneficiario ha titolo ad accertare le entrate, con imputazione ai medesimi esercizi cui sono stati registrati gli impegni*".

[2] Nello specifico i tempi di lavorazione di altri enti

L'Ente, tuttavia ha evidenziato ritardi nella rendicontazione, causati da ritardi di lavorazione da parte di altri soggetti senza riferire le modalità di azione, nel caso in cui nel corso della gestione, l'attuazione della spesa avesse avuto un andamento differente. Nel merito non si è fatto esplicitamente riferimento all'aggiornamento dei cronoprogrammi di spesa ma, genericamente, all'allineamento tra la contabilità di ente erogante e beneficiario.
Relativamente agli altri residui, l'Ente ha riferito che nel corso del 2022 sono stati riscossi residui attivi al titolo 1 per € 106.678,77, precisando che nel corso del 2021 era stato effettuato un adeguato accantonamento a FCDE.
La Sezione, accogliendo con favore l'incasso delle maggior parte dei contributi a rendicontazione, ha invitato l'Ente ad attenersi sempre nella contabilizzazione degli stessi, ai principi di cui al punto 3.6. dell'allegato 4/2 al D. Lgs. n.118/2011 e a verificare il rispetto del principio contabile riservandosi approfondimenti istruttori in futuro.

Comune di Bagno di Romagna (*cfr. del. n. 106/2023/PRSE)*
Dall'analisi dei dati contabili sul rendiconto 2021, si evince un incremento di residui attivi rispetto all'anno precedente (€ 8.864.238,53 nell'anno 2021 e € 6.850.120,08 nell'anno 2020) rilevati prevalentemente dal titolo 4 "Entrate in conto capitale" a rendiconto 2021 (€ 3.654.000,08 dalla gestione dei residui ed € 2.432.288,13 dalla gestione di competenza).
A seguito di approfondimenti istruttori, con riferimento ai residui attivi, il Comune ha dichiarato che i residui relativi al titolo 4 sono tutti contributi a rendicontazione. L'Ente ha in essere, infatti, diversi lavori pubblici con cantieri in corso per lo più finanziati da contributi da enti esterni disciplinati e contabilizzati come indicato nell'allegato n.4/2 al D. Lgs. n.118/20211 punto 3.6. In parte spesa, ove ne ricorrono le condizioni, viene istituito il fondo pluriennale vincolato secondo il cronoprogramma dei lavori.
Dall'esame della relazione del Revisore unico sul Rendiconto 2021 è emerso che la quota più consistente dei residui attivi del Titolo 4 di € 5.086.366,70, pari a circa l'83 per cento del totale, si riferisce a residui dell'ultimo triennio (anni 2020-2022).

Comune di Portico e San Benedetto di Romagna (*cfr. del. n. 175/2023/PRSE)*
I residui attivi totali a rendiconto 2021 ammontano a € 1.418.710,27, in massima parte (€ 936.803,03) riferiti a residui vetusti. Dagli schemi di bilancio è stato rilevato che € 384.337,28

sono residui attivi relativi al titolo 4 "Entrate in conto capitale" (€ 190.029,64 dei quali derivano dalla gestione dei residui e € 194.307,64 dalla gestione di competenza).

La Sezione ha chiesto al Comune di indicare la tipologia di entrata da cui derivano i residui del titolo 4, invitandolo a specificare se si tratti di contributi a rendicontazione disciplinati dall'allegato 4/2 – punto 3.6 - al D. Lgs. n. 118/2011 e a fornire aggiornamenti sulle iniziative intraprese per incrementare la percentuale di riscossione di tutti i residui (sia in conto competenza che vetusti), relativi ai diversi titoli.

Sul punto, il Comune ha precisato che i residui al titolo 4 antecedenti al 2021 per complessivi € 190.029,64 "*sono relativi a lavori eseguiti e finanziati con contributi di altri enti pubblici in particolare dell'Unione della Romagna Forlivese*", precisando che "*la rendicontazione e la programmazione delle attività per la chiusura e la riscossione di tali residui con gli enti finanziatori ha risentito di notevoli ritardi e difficoltà a causa prima dell'emergenza COVID-19 e in seguito alla recente alluvione del mese di maggio*".

La Sezione ha considerato necessaria l'implementazione dell'attività di riscossione che, con ogni probabilità, allenterebbe le tensioni di cassa liberando risorse finanziarie a copertura delle spese per le quali il Comune deve procedere con anticipazioni, come dallo stesso indicato.

Provincia di Modena

Comune di Marano sul Panaro (*cfr. del. n. 39 /2023/PRSE)*

I residui conservati a fine esercizio, sia attivi che passivi, registrano un leggero aumento rispetto all'esercizio precedente.

L'elevata entità dei residui attivi, confermata dalle riscontrate difficoltà nella riscossione delle entrate tributarie in conto competenza ma ancora di più in conto residui, ha costretto il Comune a effettuare un consistente accantonamento a FCDE.

Dal questionario sul rendiconto 2021 emerge che i crediti conservati tra i residui attivi da oltre tre anni dalla loro scadenza riconosciuti inesigibili o di dubbia e difficile esazione non sono stati stralciati dal conto del bilancio.

L'opzione prescelta dall'ente in occasione del possibile esercizio della facoltà contemplata dall'art. 1, c. 227 e segg. della L. n. 197/2022 appare congruente con la rappresentazione contabile effettuata dallo stesso nei rendiconti finora approvati, scelta volta a conservare le

poste attive ancora da riscuotere, in quanto ritenute esigibili: purtuttavia, non sembra revocabile in dubbio il fatto che ciò implichi la necessaria valutazione sulla correlata cura delle entrate iscritte a bilancio e sull'impatto per la determinazione del risultato di amministrazione nonché per la stessa gestione della liquidità in ordine alla cennata conservazione delle poste come residuo attivo, le cui conseguenze devono essere oggetto di attenta valutazione da parte dell'Ente.

Comune di Riolunato (*cfr. del. n. 51 /2023/PRSE)*

I residui attivi totali ammontano ad € 2.080.884,02 e quelli vetusti ad € 1.054.800,34. Dagli schemi di bilancio è stato rilevato che € 1.350.565,16 sono residui attivi al titolo 4 "Entrate in conto capitale" (€ 651.418,51 dalla gestione dei residui e € 699.146,65 dalla gestione di competenza).

La Sezione ha chiesto al Comune di indicare la tipologia di entrata da cui i richiamati residui del titolo 4 derivano e la modalità di contabilizzazione degli stessi, nonché se trattasi di contributi a rendicontazione. Ha invitato, inoltre, l'Ente a fornire aggiornamenti sulle iniziative intraprese per incrementare la percentuale di riscossione dei residui negli esercizi successivi (indipendentemente dal titolo) e di illustrare le principali voci conservate a residuo.

Relativamente ai residui attivi al titolo 4, il Comune ha riferito che i suddetti residui derivano da contributi a rendicontazione concessi dalla Regione Emilia-Romagna e in piccola parte da contributi statali a rendicontazione.

L'Ente ha poi dichiarato che per i richiamati contributi "*è stata accertata l'entrata con imputazione ai medesimi esercizi in cui l'ente erogante ha registrato i corrispondenti impegni sulla base del cronoprogramma*". È stato evidenziato, inoltre, che, in caso di "*andamento della spesa differente rispetto a quanto programmato, viene aggiornato il cronoprogramma comunicandolo all'ente erogante*" e "*in questo caso entrambi gli enti provvedono alle variazioni degli stanziamenti di bilancio di previsione e alla re-imputazione degli accertamenti e degli impegni*".

Infine, il Comune ha precisato che i progetti finanziati dai richiamati contributi, per la parte mantenuta a residuo, sono stati ultimati e che la somma necessaria per i pagamenti delle fatture è stata anticipata dall'Ente, precisando la situazione della riscossione dei residui ad

oggi e riferendo che l'ufficio tecnico sta monitorando, e dove necessario, sollecitando le richieste di liquidazione delle somme anticipate.

L'Ente non ha riferito nulla in merito ai residui attivi al titolo 1 e 3 che ammontano rispettivamente a € 295.890,42 e € 283.748,30, precisando tuttavia di aver implementato il servizio di riscossione coattiva. Dai dati forniti dall'Ente sulla capacità di riscossione emergono difficoltà di riscossione a residuo (32,22% sul titolo 1 e 32,96% sul titolo 3).

Preso atto delle azioni intraprese dell'Ente, deve, comunque, rilevarsi che il mantenimento di residui attivi eventualmente inesigibili nel conto del bilancio incide sull'attendibilità del risultato contabile di amministrazione e sulla formazione dell'avanzo di amministrazione che può risultare sussistente solo sotto il profilo contabile (art. 187 del TUEL).

Comune di Montecreto (*cfr. del. n. 68 /2023/PRSE)*

I residui attivi totali ammontano a € 4.057.770,14 di cui € 2.908.470,22 si riferiscono a residui vetusti. Dagli schemi di bilancio è stato rilevato che € 3.634.304,11 sono residui attivi relativi al titolo 4 "Entrate in conto capitale" (dei quali € 2.771.218,62 derivano dalla gestione dei residui vetusti e € 863.085,49 dalla gestione di competenza).

La Sezione ha chiesto al Comune:

a) di fornire aggiornamenti sulle iniziative intraprese per incrementare la percentuale di riscossione dei residui,
b) di illustrare le principali voci conservate a residuo,
c) nonché di indicare la tipologia di entrata da cui i residui del titolo 4 derivano invitandolo a specificare se si tratti di contributi a rendicontazione e la modalità di loro contabilizzazione.

In ordine alle iniziative intraprese per il potenziamento della riscossione, il Comune ha evidenziato che, relativamente alle entrate correnti, nel corso del 2022 è stata realizzata una buona percentuale di incasso pari rispettivamente al 66,05% per il titolo 1, al 62,63% per il titolo 2 e al 46,11% per il titolo 3.

Quanto alla composizione dei residui, relativamente a quest'ultimo titolo – il n. 3 -, secondo quanto riferito dal Comune, la voce conservata a residuo di maggiore entità riguarda i proventi da bacino imbrifero montano del Panaro, per i quali l'Ente svolge un ruolo di capo-

fila per conto di diversi comuni dell'area, e per i residui pendenti "*sono state intraprese tutte le iniziative per potere recuperare le somme e salvaguardare gli equilibri di bilancio*".

Dei residui di cui al titolo 6 "Entrate da accensione prestiti", l'Ente ha evidenziato che l'importo pari a € 130.000,00 si riferisce a un mutuo contratto con Cassa Depositi e Prestiti per lavori che non sono ancora terminati.

Con particolare riferimento, infine, ai residui di cui al titolo 4, l'Ente ha inoltre dato evidenza sia di quelli provenienti dagli esercizi pregressi sia di quelli relativi alla gestione di competenza restituendo un quadro piuttosto articolato.

Nel caso dei residui vetusti relativi alle entrate in conto capitale del titolo 4, pari a € 2.771.218,62, il Comune attesta di aver incassato € 676.904,81 nel 2022 e € 20.000,00 nel corso del corrente esercizio (2023) che si riferiscono a un "contributo protezione civile per manutenzione straordinaria strade".

L'Ente, d'altro canto, ha dato conto di una serie di residui vetusti non riscossi alcuni dei quali – di importo non rilevante - relativi a contributi dello Stato, della Regione, della Fondazione Cassa di Risparmio di Modena.

Altri importi non riscossi, più importanti, sempre relativi ai residui vetusti di cui al titolo 4 si riferiscono invece a contributi a rendicontazione fra cui:

1. € 1.000.000,00 per "potenziamento e adeguamento tecnico impianti di innevamento della stazione invernale del Cimone e costruzione o adeguamento della capacità idrica degli invasi", per cui il Comune di Montecreto è comune capofila, per un ammontare pari a € 1.730.200,00 oltre ad iva a carico di diversi enti (Sestola, Fanano, Riolunato). Sul punto il Comune ha precisato che il contributo è stato contabilizzato "*secondo il cronoprogramma determinato in fase iniziale ma l'andamento dei lavori, non ancora completati, ha reso necessario un aggiornamento del cronoprogramma, cui non è seguito un aggiornamento della procedura di contabilità finanziaria, soprattutto dei valori iniziali*". L'Ente ha pertanto riconosciuto l'errata contabilizzazione dei contributi e che "*intende procedere ad un suo aggiornamento in fase di predisposizione del rendiconto 2022*";
2. l'intervento di "sostituzione seggiovia Cervarola" pari a € 654.933,59, finanziati tramite un contributo della Regione Emilia-Romagna per il complessivo importo di € 1.400.000,00 oltre a iva finanziata con risorse proprie, in merito al quale l'Ente ha riferito di avere quasi interamente ultimato i lavori.

Relativamente, per contro, ai residui del titolo 4 relativi alla gestione di competenza, pari a € 863.085,49, il Comune ha affermato di aver incassato € 160.978,20 nel 2022 ed ha altresì fornito una dettagliata descrizione della provenienza dei medesimi residui.

Il Comune ha così evidenziato che:

2.5.1 € 46.166,50 si riferiscono sempre a contributi per l'adeguamento tecnico degli impianti di innevamento del Cimone e per l'adeguamento della capacità idrica degli invasi, per la cui corretta contabilizzazione l'Ente ha dichiarato di essersi adoperato, negli esercizi successivi alla prima errata registrazione, in base all'effettivo andamento dei lavori talché l'accertamento di tale importo (€ 46.166,50) nel 2021 corrisponde all'effettivo cronoprogramma;

3.5.1 € 88.417,52 per la sostituzione della seggiovia Cervarola, di cui si è già dato conto (finanziati per complessivi € 1.400.000,00 dalla Regione Emilia-Romagna) e che il Comune ha dichiarato di avere correttamente contabilizzato coerentemente all'aggiornamento del cronoprogramma.

Vi è da dire che l'Ente ha ammesso, in merito ai residui relativi a contributi a rendicontazione, di essere consapevole del fatto che la redazione dei cronoprogrammi di spesa e le conseguenti registrazioni contabili non sono ancora del tutto coerenti con i principi dell'armonizzazione, evidenziando che le ridotte dimensioni dell'Ente e la sua limitata struttura organizzativa (composta di sole sei unità di personale) hanno reso difficoltoso il recepimento della nuova disciplina. A tal proposito il Comune ha dichiarato che "*si intende avviare un percorso di aggiornamento e formazione del personale, con il coinvolgimento dell'ufficio tecnico e degli amministratori finalizzato a recepire in maniera più pervasiva ed efficace le regole contabili armonizzate e la redazione dei cronoprogrammi*".

Dell'ingente mole di residui attivi (4.057.770,14) il Comune ha fornito dettagliata indicazione con evidenza degli importi e della relativa fonte da cui traggono origine.

La Sezione ha invitato l'Ente a conformarsi nella contabilizzazione dei contributi a rendicontazione ai principi riportati al punto 3.6. dell'allegato 4/2 al D. Lgs. 118/2011.

Provincia <u>di Parma</u>

Comune di Fornovo di Taro (*cfr. del. n. 34/2023/PRSE*)

I residui attivi totali, progressivamente incrementati nel corso degli ultimi esercizi (€ 5.940.201,42 nel 2018, € 6.459.724,46 nel 2019, € 6.469.081,77 nel 2020, € 6.945.376,52 nel 2021) rischiano di falsare l'attendibilità dei dati relativi al progressivo recupero del disavanzo ove detto incremento sia sintomatico di una dubbia esigibilità dei crediti; in particolare riguardo ai residui del titolo 1, più consistenti rispetto agli altri, la Sezione nella proprie precedenti pronunce (n. 258/2021/PRSE, 89/2022/PRSE) aveva rimarcato l'importanza per l'ente di presidiare il settore tributario con le misure organizzative e strumentali adatte a riportarlo ad adeguati standard di operatività ed efficienza, della cui necessità peraltro il Comune ha piena consapevolezza avendo inserito il potenziamento del recupero tributario tra gli obiettivi 2021 del piano delle performance.

L'Ente ha provveduto al riaccertamento ordinario dei residui attivi e passivi al 31/12/2021.

Dall'analisi della composizione dei residui attivi e della loro anzianità si rileva una consistente presenza di residui provenienti dall'esercizio 2016 e precedenti, riferibili a entrate tributarie ed extratributarie.

La Sezione ha invitato pertanto l'Ente, e per esso i responsabili dei vari settori in sinergia con l'Organo di revisione, a operare, in occasione della prossima operazione di riaccertamento ordinario, a mantenere in bilancio solo quei residui per i quali la riscossione e il pagamento siano attesi con un ragionevole grado di certezza.

Comune di Roccabianca (*cfr. del. n. 40/2023/PRSE*)

L'elevato ammontare dei residui attivi, in aumento rispetto all'esercizio precedente, supera in modo assolutamente significativo - e per un importo pressoché pari all'entità dell'avvenuto recupero del disavanzo - lo stesso risultato di amministrazione dell'esercizio, generando non poche perplessità sulla loro effettiva realizzabilità e per gli evidenti riflessi sulla conseguente gestione della liquidità.

In merito ai residui attivi conservati a bilancio, la Sezione ha operato uno specifico approfondimento istruttorio, in chiave dinamica e concomitante, di cui si è dato conto, volto a verificare l'eventuale applicazione o meno delle nuove regole dettate dall'art. 1, c. 222 e segg. della legge n. 197/2022, in merito allo stralcio di crediti di importo residuo fino a mille euro, comprensivo di capitale, interessi e sanzioni, risultanti alla data del 1° gennaio 2023 dai singoli carichi affidati agli agenti della riscossione dal 1° gennaio 2000 al 31 dicembre 2015.

Dalle risultanze istruttorie è emerso che il Comune di Roccabianca ha stabilito di applicare le disposizioni di cui all'art. 1, c. 227 e 228, della L. n. 197/2022, rappresentando, nella risposta, che tale opzione, normativamente prevista, in considerazione dell'accantonamento al 100% dei crediti inesigibili, non andasse a pregiudicare gli equilibri economico finanziari.

La scelta operata dal Comune, seppur astrattamente non vada a influenzare la determinazione del risultato di amministrazione (in quanto, almeno secondo quanto rappresentato e salvo verifica nei prossimi cicli di bilancio, determina la cancellazione di un pari importo sia di residui attivi che del FCDE), appare nondimeno scarsamente coerente con le determinazioni dell'ente assunte *per tabulas* nei precedenti esercizi , volte, da un lato, a conservare i residui attivi, in quanto ritenuti esigibili alla luce dei principi sopra ricordati, e, dall'altro, di non avvalersi della facoltà di stralcio di cui al citato punto 9.1 del principio contabile 4/2 (con gli evidenti e ricordati riflessi negativi sulla potenziale dilatazione della capacità di spesa dell'ente stesso).

Invero, se tali poste attive erano state conservate in bilancio, e la loro esigibilità era stata oggetto di una analisi necessaria in occasione del riaccertamento di cui all'art. 228 del TUEL, corredata *ex lege* dal parere dell'organo di revisione, esse avrebbero dovuto essere specifico oggetto, da parte dei responsabili delle entrate, di una attenta e accurata attività di attuazione del credito tributario, fino alla loro realizzazione, di cui francamente, alla luce delle considerazioni che precedono, non appare giustificabile l'inerzia o il ritardo; se invece tali poste attive conservate in bilancio non avevano, ai sensi del citato art. 228 del TUEL, adeguato titolo giuridico, appare evidente la distorsione delle precedenti risultanze contabili rilevanti ai fini dell'equilibrio di bilancio per via dell'indebita inclusione, nel risultato di amministrazione, di residui attivi non riscuotibili, di cui sembra tuttora espressione e indice inequivocabile la distonia riscontrabile nel rapporto tra entità dei residui attivi e risultato di amministrazione, nonché l'aumento, tra un esercizio e l'altro di detti residui attivi.

La Sezione, alla luce delle anzidette osservazioni e delle risultanze istruttorie, ha quindi richiamato l'Ente a perseguire il puntuale monitoraggio delle proprie entrate tributarie ed extratributarie mantenute a residuo.

Comune di Berceto *(cfr. delib. n. 182/2023/PRSE)*

I residui attivi ammontano ad € 3.460.118,36 di cui € 1.196.789,14 provenienti dalla gestione dei residui ed € 2.263.329,22 provenienti dalla gestione di competenza 2021.

L'Ente ha dimostrato una buona capacità di riscossione relativamente al titolo 1 a residuo e in competenza; mentre ha evidenziato difficoltà nella riscossione relativamente al titolo 3, in particolare a residuo.

Si è delineato dunque un profilo di criticità in merito all'elevata entità dei residui attivi: la criticità, diretta conseguenza della difficoltà nella riscossione delle entrate extratributarie, soprattutto in conto residui, ha determinato per il Comune la necessità di un cospicuo accantonamento a FCDE.

I chiarimenti forniti dall'Ente nel corso dell'espletata istruttoria non sono valsi a superare le perplessità del Collegio in merito alla corretta quantificazione del risultato di amministrazione.

La Sezione, alla luce delle anzidette osservazioni e delle risultanze istruttorie, ha richiamato l'attenzione del Comune all'esito del monitoraggio delle proprie entrate mantenute a residuo ad implementare l'attività di recupero, valutando tutte le eventuali iniziative volte a superare le criticità emerse.

Provincia di Ravenna

Comune di Casola Valsenio (*cfr. del. n. 33 /2023/PRSE)*

L'ingente mole di residui attivi relativi a contributi a rendicontazione di cui al titolo 4 (pari a € 3.104.546,74) è stata giustificata dall'Organo di revisione, nella propria relazione, con la difficoltà di incassare contributi (in gran parte regionali) erogati solo a conclusione dei progetti e a rendicontazione delle spese, il che comporta la necessità, per un comune piccolo come Casola Valsenio, di anticipare risorse per un periodo di considerevole durata.

Dopo breve elenco dei progetti per i quali riceve tale specie di contributi, l'Ente ha illustrato una serie di misure, valutate positivamente e assurte a vere e proprie prassi di lavoro, messe in campo per migliorare la capacità di riscossione dei contributi nel 2022 e che in effetti, secondo quanto evidenziato, hanno avuto come risultato l'abbattimento, al 31/12/2022, da € 3.104.546,74 a € 1.969.023,29 di residui attivi da anni precedenti, rivenienti da tale forma di contributi.

Nella fattispecie in esame il Comune ha evidenziato che i residui attivi *de quibus* sono collegati alla erogazione dei contributi solo al momento della rendicontazione eseguita a compimento dell'opera evidenziando tuttavia le *best practices* messe in atto per il potenziamento della riscossione che hanno portato effettivamente a dimezzare tali residui al 31/12/2022.
La Sezione, accogliendo con favore lo sforzo compiuto dal Comune per porre un argine all'accumulo di detti residui, ha invitato in ogni caso l'Ente a conformarsi, nella loro contabilizzazione, ai principi riportati al punto 3.6. dell'allegato 4/2 al D. Lgs. 118/2011.

Comune di Faenza *(cfr. del. n. 171 /2023/PRSE)*
Dai dati contabili si rileva che i residui conservati a fine esercizio, sia attivi che passivi, registrano un decremento rispetto all'esercizio precedente. Inoltre, i residui attivi ammontano a € 28.441.354,68 di cui € 13.725.501,10 provenienti dalla gestione dei residui e € 14.715.853,58 provenienti dalla gestione di competenza 2021.
In relazione alla consistenza dei residui attivi, nel parere sul rendiconto 2021, l'Organo di revisione ha rilevato una capacità di smaltimento pari al 53% (riscossioni in conto residui sui residui attivi iniziali) indicando come i principali residui attivi si riferiscano a:

- IMU a seguito di attività di verifica e controllo (tit. 1): per € 3.191.615,17, le cui riscossioni negli anni 2020 e 2021 sono state influenzata dalle normative emergenziali in materia di Covid;
- TARI (tit.1): € 5.354.661,55, di cui € 3.044.015,39 relativi alla seconda rata dell'anno 2021 avente scadenza 31 dicembre 2021 e pertanto riscossa nel 2022;
- Fitti attivi (tit.3): € 266.535,94 il cui residuo al termine dell'esercizio 2021 comprende € 66.972,60 relativi ad un contenzioso per antenne telefoniche poi incassato nei primi mesi del 2022.
- Trasferimento da terzi per incendio anno 2019 in Via Deruta (tit.2) € 2.497.000,00 riguardante le spese sostenute dal Comune per il contenimento dell'emergenza ambientale, per il quale l'Ente vanta un credito verso i terzi responsabili. Come riportato anche nella precedente delibera di questa Sezione (n. 111/2022/PRSE), l'Ente a riguardo ha accantonato nel rendiconto 2021 € 1.000.000,00 in relazione all'eventuale necessità di restituire il trasferimento ottenuto dalla Regione E-R nel caso di recupero totale del credito dai soggetti responsabili dell'incendio e €

721.500,00 (pari ad un quinto dell'importo di € 1.497.00,00) quale ulteriore quota a copertura del rischio, nel caso il Comune non riesca a rientrare dell'intera somma nei confronti dei terzi responsabili.

Nell'esame del rendiconto 2021, la Sezione, pur prendendo atto del decremento, rispetto all'anno precedente, dei residui attivi conservati provenienti dalla gestione residui (da € 15.512.074,35 del 2020 a € 13.725.501,10 nel 2021), ha rilevato tuttavia, dall'analisi dei dati contabili, un incremento dei residui attivi di natura tributaria che da € 3.548.970,99 a rendiconto 2020 passano a € 3.802.261,33 con il rendiconto 2021. L'Organo di revisione, inoltre, nella sua relazione a rendiconto 2021 sullo stato di riscossione dei residui attivi, ha rilevato una percentuale di smaltimento piuttosto bassa evidenziando per le principali entrate di natura tributaria, quali IMU e TARI, come le riscossioni siano state influenzate dalle normative in materia emergenziale per l'IMU e come la seconda rata del pagamento TARI venga incassata nell'anno successivo a quello dell'accertamento.

L'Ente ha provveduto al riaccertamento ordinario dei residui attivi e passivi al 31/12/2021, come previsto dall'art. 228 del TUEL, con atto G.C. n. 45 del 23/03/2022 munito del parere dell'Organo di revisione.

La Sezione, pur avendo piena contezza della sospensione dei procedimenti di riscossione coattiva normativamente disposta nel 2020, ha rilevato in ogni caso che una scarsa capacità di riscossione, incidendo sull'effettiva disponibilità in termini di cassa delle entrate previste a preventivo, rischia di vulnerare gli equilibri finanziari.

La Sezione ha, pertanto, raccomandato di eseguire un costante monitoraggio sull'attività di riscossione delle entrate proprie, potenziando nella specie quella in conto residui.

Provincia di Rimini

Comune di Pennabilli (*cfr. del. n. 77/2023/PRSE*)

Nel questionario sul rendiconto 2021 l'Ente ha dichiarato che il riaccertamento dei residui attivi non è stato effettuato dai singoli responsabili delle relative entrate e l'Ente non ha provveduto, secondo le modalità definite dal D.M. 14 luglio 2021, al riaccertamento straordinario dei residui di cui all'art. 4, c. 4, del D. L. 22 marzo 2021, n. 41 (conv. dalla L. 21 maggio 2021, n. 69) in tema di annullamento automatico dei debiti tributari, d'importo

residuo fino a € 5.000,00 risultanti da carichi affidati agli agenti della riscossione dal 1° gennaio 2000 al 31 dicembre 2010 per "*per difficoltà segnalate dall'ufficio tributi a risalire all'entità del credito*".

Le risposte fornite dall'ente in sede istruttoria hanno determinato la necessità di approfondimenti istruttori da parte della Sezione, che non hanno tuttavia consentito di superare le criticità rilevate.

In relazione alla circostanza che il riaccertamento dei residui attivi non è stato effettuato dai singoli responsabili delle relative entrate, il Comune ha riferito che la struttura dell'Ente, date le modeste dimensioni, dispone di sole tre aree di responsabilità e il confronto è di solito condotto dalla ragioneria che provvede, sentiti verbalmente gli altri responsabili, alle operazioni di riaccertamento.

In merito al fatto che l'ente ha dichiarato di non aver provveduto, secondo le modalità definite dal D.M. 14 luglio 2021, al riaccertamento straordinario dei residui di cui all'art. 4, c. 4, del D.L. 22 marzo 2021, n. 41 (conv. dalla L. 21 maggio 2021, n. 69) in tema di annullamento automatico dei debiti tributari, d'importo residuo fino a € 5.000,00 risultanti da carichi affidati agli agenti della riscossione dal 1° gennaio 2000 al 31 dicembre 2010, il Comune ha riferito che dalla consultazione dei dati messi a disposizione dall'Agenzia Riscossione ha riscontrato la presenza di n. 8 posizioni annullate provvisoriamente per l'intervento normativo del 2021 per un ammontare pari a € 14.912,00. L'Ente ha dichiarato che non si rileva un impatto diretto sul bilancio, in quanto tali partite sono state iscritte a ruolo, ma non accertate contabilmente in quanto, fino al 2016, tali somme venivano accertate per cassa.

La L. 29 dicembre 2022 n. 197 (Legge di Bilancio per l'anno 2023) ha introdotto una serie di disposizioni rilevanti per i Comuni in termini di nuove o riconfermate risorse a finanziamento di fondi dedicati e di agevolazioni gestionali previste in via eccezionale per l'anno 2023. La stessa norma ha inoltre introdotto rilevanti disposizioni per i Comuni in materia di entrate proprie e tra queste la novità principale consiste nell'introduzione di modalità automatiche (e non) di rottamazioni e stralci dei carichi affidati all'Agente della riscossione.

La Sezione, alla luce delle anzidette osservazioni e delle risultanze istruttorie, ha richiamato, l'attenzione del Comune a valutare tutte le eventuali iniziative volte a superare le criticità evidenziate.

Comune di Casteldelci (*cfr. del. n. 108 /2023/PRSE)*

Dall'analisi dei dati contabili e del questionario sul rendiconto 2021, si ravvisa la presenza per un importo pari a € 1.300.112,50, di cui € 442.733,70 provenienti dalla gestione dei residui e € 857.378,80 provenienti dalla gestione di competenza 2021.

A mitigare gli effetti dei residui attivi sul risultato di amministrazione e, quindi, sul bilancio dell'Ente è funzionale, in generale, il FCDE attraverso un apposito prospetto che dimostri il corretto accantonamento al fondo e che deve essere allegato sia al bilancio di previsione sia al rendiconto, per ogni esercizio compreso nel bilancio.

Tuttavia, il divario esistente fra i residui attivi e il fondo crediti dubbia esigibilità, se rapportato alla popolazione, è maggiore di 2,5 volte il dato medio regionale, dato – questo - che ha costituito il criterio di selezione del Comune ai fini dell'odierno controllo finanziario.

La Sezione ha osservato, al riguardo, che fra i titoli delle entrate, quello che presenta una maggior incidenza di tali residui è il titolo 4 (entrate in conto capitale), con € 959.510,46, di cui € 204.849,81 in conto residui e € 754.660,65 derivanti dalla gestione di competenza, il che porta la Sezione a concludere che si tratti di contributi a rendicontazione.

In ogni caso, in disparte i residui attivi scaturenti da contributi a rendicontazione, la Sezione ha evidenziato la necessità che, in presenza di elevati residui attivi, il Comune valuti le possibili iniziative finalizzate a ridurne la mole, finanche lo stralcio dei residui di dubbia e difficile esazione in occasione del riaccertamento straordinario, il quale comporta la contestuale riduzione del FCDE, ovvero, in caso di mantenimento di tali residui, a operare un'attenta e ponderata quantificazione di detto fondo.

Comune di Maiolo (*cfr. del. n. 109/2023/PRSE*)

Dall'analisi dei dati contabili e del questionario sul rendiconto 2021, è risultata la presenza di un'elevata mole di residui attivi per un importo pari a € 1.255.882,14, di cui € 658.675,18 provenienti dalla gestione dei residui e € 597.206,96 provenienti dalla gestione di competenza 2021. Dalla verifica dei titoli che presentano una maggior incidenza di tali residui, il titolo 4 (entrate in conto capitale) è quello più interessato dal cumulo di essi, con € 549.939,52 in conto residui e € 420.111,91 in conto competenza.

È stato rilevato un divario esistente fra i residui attivi e il fondo crediti dubbia esigibilità, che, se rapportato alla popolazione, è maggiore di 2,5 volte rispetto al dato medio regionale.
Si è osservato che la maggior consistenza di residui attivi è al titolo 4 (entrate in conto capitale) il che porta a concludere che si tratti di contributi a rendicontazione.
Se si escludono i residui attivi scaturenti da contributi a rendicontazione, è necessario che l'Ente, in occasione del riaccertamento ordinario, provveda allo stralcio dei residui attivi di dubbia e difficile esazione e alla conseguente riduzione del FCDE. La Sezione ha pertanto richiamato l'Ente e l'organo di revisione a proseguire nell'attenta e continua verifica, in sede di bilancio, di assestamento, di controllo degli equilibri e da ultimo in occasione del rendiconto, della congruità del fondo crediti di dubbia esigibilità esistente facendo riferimento allo stock complessivo dei residui (sia dell'esercizio sia provenienti dall'esercizio precedente).
Il FCDE rappresenta, infatti, l'istituto fondamentale per il rispetto degli equilibri del bilancio, ragione per la quale è stato predisposto un apposito prospetto a dimostrazione del corretto accantonamento al fondo, che deve essere allegato sia al bilancio di previsione sia al rendiconto, per ogni esercizio compreso nel bilancio.
La Sezione ha raccomandato pertanto la corretta applicazione delle regole anzidette, ribadendo che "*la dichiarazione di adeguatezza del fondo assume, pertanto, una specifica rilevanza giuridica e sostanziale e deve essere attribuita alla competenza dei singoli responsabili della gestione delle entrate di dubbia e difficile esazione, alla correlata competenza di coordinamento e vigilanza del responsabile del servizio economico – finanziario dell'ente e alla necessaria verifica dell'organo di revisione*" (Corte conti, Sez. Autonomie n. 32/SEZAUT/2015/INPR).

Comune di Morciano di Romagna (*cfr. del. n. 181 /2023/PRSE)*
La mole di residui attivi ancora gravanti sul bilancio, valutata in rapporto alla diminuita capacità di riscossione in conto residui al titolo 1 nel 2021 rispetto al 2020, nonché in rapporto all'aumento di residui attivi nel 2022 e alla diminuzione dell'accantonamento a FCDE in tale ultimo esercizio, impone come essenziale la messa in atto da parte del Comune di tutte le misure possibili al fine di ridurre la portata di tali residui, provvedendo finanche eventualmente, in sede di riaccertamento ordinario, allo stralcio dei residui attivi laddove di dubbia e difficile esazione con contestuale riduzione del FCDE.

La Sezione pur prendendo atto della verifica di congruità del fondo da parte dell'Organo di revisione, ha evidenziato il ruolo strategico svolto dal FCDE che, pertanto, deve avere una ponderata applicazione volta a far sì che, al netto delle entrate per loro natura escluse dal Fondo, siano valutate partite che meritino un maggiore accantonamento, posto che lo stesso serve a garantire che gli accertamenti di entrate, per le quali non vi è certezza di integrale riscuotibilità, siano parzialmente sterilizzati al fine di evitare un incremento non sostenibile dei margini di spesa, con ciò preservando l'equilibrio di bilancio e la sana e prudente gestione finanziaria.

Comune di Talamello (*cfr. del. n. 200/2023/PRSE*)

La mole dei residui attivi totali aumenta tra le due annualità, (€ 1.191.257,52 nel 2020 e € 1.765.686,08 nel 2021). Si rileva altresì un aumento dei residui relativi ad annualità pregresse (€ 648.522,73 nel 2020 e € 753.072,93 nel 2021) e un aumento dei residui passivi totali (€ 888.463,22 nel 2020 e € 1.501.260,20 nel 2021).

Dalle acquisizioni documentali, con riferimento all'aumento dei residui attivi tra le annualità 2020 e 2021, è emerso che l'aumento dei richiamati residui riguarda principalmente il titolo 4 "Entrate in conto capitale" e che derivano da contributi a rendicontazione.

L'Ente ha riferito che tale aumento "*deriva principalmente da accertamenti di contributi da investimenti sulla base dei decreti di assegnazione*". Relativamente a tali contributi, la cui sommatoria ammonta a € 527.542,42, ha poi precisato che gli impegni da parte dell'ente erogatore sulla base dei relativi decreti di assegnazione corrispondono agli accertamenti registrati dal Comune.

Con riferimento ai quadri economici, dalla documentazione trasmessa dall'Ente emerge che le spese non pagate hanno contribuito ad aumentare i residui passivi.

L'Ente ha poi predisposto una tabella relativa allo stato della rendicontazione dei residui al titolo 4, a fronte di un confronto con l'ufficio tecnico, dalla quale si rileva in particolare che per due opere con importi rilevanti, lo sviluppo della situazione ha raggiunto un buon livello. Nel dettaglio:

- con riferimento al maggiore degli accertamenti, per un importo di € 248.500,00 relativo all'opera di "Adeguamento dell'esistente spazio coperto in zona impianti sportivi", si porterà a compimento l'attività di rendicontazione entro il 31/12/23;

- relativamente al "Miglioramento prestazione energetica dell'edificio di proprietà comunale" per un importo pari a € 119.405,44, la spesa è stata rendicontata e si è in attesa di istruttoria da parte della Regione sulla documentazione prodotta.

La Sezione, accogliendo con favore un presumibile incasso a breve termine, della maggior parte dei contributi a rendicontazione, già rendicontati, per € 119.405,44 e da rendicontare entro il 31 dicembre 2023, per € 248.500,00, invita l'Ente ad attenersi sempre nella contabilizzazione dei contributi a rendicontazione, a quanto previsto al punto 3.6. dell'allegato 4/2 al D. Lgs. 118/2011 e a verificare il rispetto del principio contabile riservandosi approfondimenti istruttori in futuro.

Relativamente agli altri residui, l'Ente si è limitato a riferire che, oltre alla parte capitale, ad oggi risultano incassati € 57.746,23 derivanti dal ruolo TARI, mentre altri residui per € 67.869,33 erano relativi a una regolazione contabile (entrata/uscita) fatta nel 2022 su agevolazioni TARI 2021 concesse ai contribuenti con fondi *Covid* -19.

In generale, la capacità di riscossione presenta particolari difficoltà nella riscossione dei residui (28,49% al titolo 1 e 12% al titolo 3) e **nel 2021** è **stato sforato il parametro P8 relativo alla capacità di riscossione**, criticità tuttavia superata nel 2022, anno nel quale si rileva una migliore riscossione a residuo (61,33% sul titolo 1 e 74,26% sul titolo 3).

L'Ente ha dichiarato inoltre che "*sono stati accertati a bilancio gli importi relativi agli avvisi risultati validamente notificati entro il 31/12/2021, oltre che le somme comunicate dal concessionario della riscossione, nel rispetto del principio della prudenza*", evidenziando che "*la maggior parte degli avvisi relativi all'attività di controllo dell'ente risultano notificati nel mese di dicembre 2021, dando titolo al mantenimento del residuo attivo e dilatando i tempi di riscossione nell'esercizio successivo*".

Ha evidenziato inoltre che nel 2022 si è provveduto a notificare n. 2 annualità di IMU, oltre all'attività portata avanti dal concessionario della riscossione, e che per il 2023 si prevede di confermare le stesse modalità.

Prendendo atto di alcune riscossioni nel 2022, e del miglioramento dalla capacità di riscossione nel richiamato anno, avvalorata dal rispetto del parametro P8 relativo alla capacità di riscossione, la Sezione ha richiamato l'attenzione sull'esigenza di operare una rigorosa ed attenta verifica delle voci classificate nei residui, finalizzata a mantenere in bilancio solo quelle per le quali la riscossione/pagamento possa essere previsto con un ragionevole grado di certezza.

Comune di Montecopiolo (*cfr. del. n.205/2023/PRSP*)

Le ragioni della riscontrata criticità relativa all'elevata entità dei residui attivi sono da individuarsi nella scarsa capacità e nelle anomale modalità di riscossione delle entrate extra tributarie, in conto competenza, ma soprattutto in conto residui.

I chiarimenti forniti, al riguardo, dall'Ente, hanno evidenziato l'esistenza di una prassi, in forza della quale l'ente, anche a distanza di anni, non procede al versamento nel conto di tesoreria delle riscossioni introitate sul conto corrente postale. Tale *modus operandi* merita di essere censurato in quanto non assicura la corretta gestione delle entrate poiché altera la consistenza della cassa finale e lo stock dei residui attivi conservati nel conto del bilancio. Del resto, anche prima dell'introduzione della nuova contabilità armonizzata, le istruzioni ministeriali indicavano espressamente la necessità di riversare entro la fine dell'anno le riscossioni effettuate al di fuori del servizio di tesoreria presso il conto dell'istituto tesoriere.

Tutto ciò è sintomo della difficoltà dell'Ente di portare a conclusione i procedimenti di acquisizione delle entrate correnti; è noto, infatti, che "*la conservazione dei residui attivi così risalenti desta perplessità in ordine al permanere dell'esigibilità di tali crediti e colora ancor più di incertezza il risultato di amministrazione (…). Il mantenimento di residui attivi di dubbia esigibilità, incidendo sull'attendibilità ed effettività del risultato di amministrazione, fa apparire come imprudente oltre che non conforme alla Legge (…), l'applicazione di un "avanzo" meramente contabile*" (Sez. Piemonte, deliberazione n. 68/2019/SRCPIE/PRSP); così che, secondo i principi generali, "*la permanenza in bilancio e la relativa contabilizzazione di un numero rilevante di residui attivi deve trovare adeguata dimostrazione, poiché diversamente il mero riferimento ad una aggregazione apodittica e sintetica è suscettivo di alterare le risultanze finali dei conti consuntivi, e di riflesso il conto consolidato di tutte le pubbliche amministrazioni, con conseguente pregiudizio della tenuta dei saldi di bilancio nonché delle correlate finalità di coordinamento della finanza pubblica*" (Corte. cost. sent. n. 138/2013).

Da quanto esposto, unitamente ad ulteriori criticità rilevate dalla Sezione, è derivato, pertanto, un giudizio di palese inattendibilità delle risultanze del rendiconto, che ha comportato l'adozione della procedura di cui all'art. 148-*bis* del TUEL e la trasmissione degli atti istruttori alla Procura regionale per la valutazione di potenziali profili di responsabilità erariale.

2.2 Scarsa capacità di riscossione

Come noto, l'anno 2020 è stato caratterizzato dall'emergenza sanitaria da *Covid*-19 e dall'adozione di numerosi interventi normativi volti ad arginare le potenziali conseguenze negative che la pandemia avrebbe potuto portare all'economia nazionale. L'istruttoria svolta sui Comuni della Regione Emilia-Romagna ha confermato che l'attività di riscossione nel 2020 ha inevitabilmente subito gli effetti dell'intervenuta emergenza epidemiologica e delle conseguenti disposizioni normative che hanno comportato procedimenti di sospensione del versamento delle entrate tributarie e non tributarie, delle attività di notifica di nuove cartelle e degli altri atti di riscossione.

Anche nell'anno 2021, con riferimento alla capacità di riscossione delle entrate, si è continuato ad osservare il permanere di una bassa percentuale di riscossione delle entrate proprie (**titoli 1 e 3**) **in conto residui** e per il **titolo 3 anche in conto competenza**. Difatti, anche l'anno in analisi, al pari del precedente, è stato caratterizzato dalla normativa emergenziale che ha sospeso di fatto, oltre ai procedimenti di riscossione, anche l'attività di notifica di nuove cartelle, prorogando i termini di pagamento di quelle già notificate.

Pur consapevole del fatto che l'attività di recupero dell'evasione sia stata ulteriormente limitata dalla sopravvenuta normativa di blocco collegata all'emergenza pandemica, la Sezione ha dovuto rammentare che la tenuta del bilancio, a lungo andare, è suscettibile di subire una potenziale compromissione a causa della criticità rappresentata, la quale potrebbe determinare una sensibile attenuazione della possibilità per gli enti di far fronte alle proprie obbligazioni per il venir meno di entrate proprie. Per questo motivo in quei casi in cui è stata riscontrata una bassa capacità di riscossione nel corso dell'esame dei documenti contabili relativi all'esercizio 2021 è stato chiesto ai Comuni interessati di fornire aggiornamenti, con particolare riferimento alle iniziative eventualmente intraprese. Gli enti locali nel confermare che gli interventi normativi, succedutisi nel corso del periodo emergenziale, hanno comportato un significativo rallentamento della riscossione coattiva comunale in termini di cassa, hanno provato a dimostrare la realizzabilità di un rapido recupero già nel primo semestre del 2023.

Gli accantonamenti al FCDE conseguenti alle difficoltà sul lato della riscossione, per quanto in grado di neutralizzare tali effetti di una potenziale sovrastima del risultato di amministrazione, non possono essere considerati risolutivi in una prospettiva di lungo periodo, entro la quale l'ente deve provvedere ad azionare opportune leve organizzative che consentano l'effettiva affluenza di entrate in bilancio tali da consentire una programmazione delle spese volta ad approntare le necessarie misure per soddisfare i bisogni della collettività.
La Sezione ha sottolineato a più riprese l'esigenza di una particolare cura per le entrate proprie dell'ente locale, la qual cosa ha un'intuibile incidenza anche sull'effettiva disponibilità di cassa (mancando la quale diviene palese che il perseguimento di un obiettivo duraturo di sana gestione risulterebbe maggiormente difficoltoso), oltre che, ovviamente, sullo smaltimento dei residui attivi (Corte cost., sent n.6/2017): così che, in via generale, è naturalmente preferibile l'esigenza di una maggiore cura nella riscossione delle entrate per garantire un equilibrio non circoscritto al momento genetico del bilancio, ma anche necessariamente in chiave dinamica (Corte cost., sent. n. 250/2013), piuttosto che conservare all'interno del risultato di amministrazione poste di entrata risalenti nel tempo che rischiano di dilatare indebitamente la correlata capacità di spesa dell'ente (ancorché attenuate dall'accantonamento al FCDE).
La corretta operazione di riaccertamento dei residui attivi e passivi è pertanto operazione fondamentale ai fini della esatta determinazione del risultato di amministrazione del rendiconto della gestione e quindi dell'attendibilità di questo, talché una sovrastima dei residui attivi o una sottostima di quelli passivi può portare a un'errata determinazione dell'avanzo/disavanzo dell'ente, inducendo in errore l'organo di indirizzo politico che approva il bilancio ed al contempo i terzi, cittadini, creditori e organi di controllo.
È a tale adempimento che fanno riferimento le specifiche prescrizioni indicate dall'art. 228, c. 3, del TUEL, nonché quelle contenute nel principio contabile applicato concernente la contabilità finanziaria di cui all'allegato n. 4/2 al D. Lgs. n. 118/2011 (punto 9.1), le quali postulano l'esigenza di operare una rigorosa ed attenta ricognizione delle voci classificate nei residui, finalizzata a mantenere in bilancio solo quelle per le quali la riscossione/pagamento possano essere previsti con un ragionevole grado di certezza.
Si rammenta che la riscossione dei tributi, in particolare, è attività necessaria ed indispensabile per garantire risorse al Comune. Dal principio di indisponibilità

dell'obbligazione tributaria si ricava l'irrinunciabilità della potestà impositiva, con i corollari della non prorogabilità del recupero delle somme a tale titolo dovute e della necessità che l'azione del Comune sia tempestivamente volta ad evitare la prescrizione del credito tributario. Deve quindi essere posta in evidenza la sostanziale illiceità di qualsiasi azione od omissione volta non solo a procrastinare l'adempimento degli obblighi tributari ma, anche, la non solerte gestione della riscossione degli stessi (cfr., tra le moltissime: Sez. reg. contr. Emilia-Romagna, deliberazioni nn. 146/2022/PRSE, 113/2022/PRSE).

La **Legge 29 dicembre 2022 n. 197** (Legge di Bilancio per l'anno 2023) ha introdotto una serie di disposizioni rilevanti per i Comuni in termini di nuove o riconfermate risorse a finanziamento di fondi dedicati e di agevolazioni gestionali previste in via eccezionale per l'anno 2023. La stessa norma ha, inoltre, introdotto rilevanti disposizioni per i Comuni in materia di entrate proprie e tra queste la novità principale consiste nell'introduzione di modalità automatiche (e non) di rottamazioni e stralci dei carichi affidati all'Agente della riscossione.

In tema di entrate risultano di rilievo i temi dell'evasione fiscale in senso proprio e dell'omissione di versamenti dovuti e per i Comuni si tratta di imposte (IMU e Addizionale comunale all'Irpef) il cui gettito ha importanti incidenze sugli equilibri finanziari, essendo entrate ricorrenti utili a sostenere indistintamente la parte corrente della spesa contribuendo a garantire il mantenimento degli equilibri finanziari nel tempo non solo del singolo ente ma anche, in modo aggregato, dell'intero sistema Paese. L'ottimizzazione della riscossione riverbera positivamente non solo sugli equilibri correnti di competenza attraverso una riduzione nel tempo del Fondo Crediti Dubbia Esigibilità ma anche sugli equilibri di cassa. Una migliore e più efficiente riscossione, infatti, consente di poter disporre di maggiore liquidità per far fronte in modo tempestivo ai pagamenti dell'ente evitando di accantonare al Fondo di garanzia dei debiti commerciali che irrigidisce la spesa e rende problematico garantire servizi di buona qualità.

Rendere la riscossione più efficiente è un tema di valore pubblico poiché solo la piena effettività delle entrate rende possibile la realizzazione delle politiche pubbliche locali. Risulta infatti di immediata evidenza come a minori entrate effettive corrispondano minori servizi sia in termini quantitativi che qualitativi. In molti casi, negli enti con maggiori difficoltà, non può essere nemmeno garantita l'erogazione dei servizi afferenti alle funzioni

fondamentali non consentendo nel tempo la continuità amministrativa e costringendo gli amministratori a dichiarare il *default* (dissesto finanziario) o ad accedere a piani di risanamento forzati nell'ambito dei quali la leva fiscale viene elevata al massimo possibile, pur in assenza di miglioramenti tangibili nell'erogazione dei servizi.

La giurisprudenza della Corte costituzionale ha più volte ribadito come adempiere agli obblighi tributari sia funzionale al finanziamento dei diritti, non perché si tratti di uno scambio fiscale o perché si tratti di un dovere di soggezione, ossia entrate versate contro servizi utili solo a chi ha versato, ma perché si tratta in definitiva di un dovere di solidarietà.

Il tema dell'efficienza nella riscossione ha suscitato rinnovato interesse a seguito nell'inserimento nel Pnrr - nell'ambito delle misure correlate alla "Riforma dell'Amministrazione fiscale" (Missione 1, Componente 1 del PNRR, M1C1-121) - anche della "Riduzione del tax gap". L'obiettivo prevede che la "propensione all'evasione" si riduca, nel 2024, del 15% rispetto al valore di riferimento del 2019 ed è previsto altresì uno step intermedio (M1C1-116) che assicurerà che la medesima "propensione all'evasione" si riduca, nel 2023, del 5% del valore di riferimento del 2019. É quindi indubbio che la piena realizzazione di tale riforma è considerata un volano per la valorizzazione e diffusione su ampia scala dei principi di equità e progressività e per la tenuta dei conti delle pubbliche amministrazioni.

L'Organo di revisione, esercitando la propria funzione di collaborazione con l'organo consiliare di cui al c. 1, lettera a) dell'art. 239 del Tuel, è chiamato anzitutto ad un'attività di monitoraggio nel tempo che si può articolare non solo nell'esame del *trend* del FCDE, ma anche nella valutazione di altri indicatori quali, ad esempio: indicatore di velocità di riscossione che misura la capacità di esazione dei crediti dell'ente e che si ottiene calcolando il rapporto tra le riscossioni in c/competenza e gli accertamenti; tasso di formazione dei residui attivi che misura il livello di formazione dei residui attivi per effetto della gestione dell'esercizio considerato e che si ottiene calcolando il rapporto tra la differenza degli accertamenti e le riscossioni in c/competenza e gli accertamenti; tasso di smaltimento dei residui attivi che misura il grado di riscossione dei residui attivi provenienti dagli esercizi precedenti che si ottiene calcolando il rapporto tra le riscossioni in conto residui ed i residui passivi iniziali e tutti gli altri indicatori di misurazione delle performance delle entrate di cui all'art. 18-*bis* del D. Lgs. n. 118/2011.

Allorquando dai monitoraggi effettuati sulla riscossione emergano criticità, l'organo di revisione è tenuto a suggerire all'ente di intraprendere percorsi virtuosi improntati a maggiore efficienza.

Al fine di valutare il livello di salute finanziaria degli enti locali, si rileva che la Sezione autonomie, con deliberazione n. 14/2021 ha elaborato un indice sintetico di salute finanziaria attraverso l'analisi comparata di dieci indicatori di bilancio che fanno riferimento alla consistenza e alla qualità del risultato d'amministrazione, alla consistenza dei crediti su entrate proprie correnti sorti da più di 12 mesi, all'equilibrio strutturale di parte corrente, alla rigidità della spesa causata dal personale, alla saturazione dei limiti di indebitamento, al tempo di estinzione teorica dell'indebitamento, all'utilizzo dell'anticipazioni di tesoreria e al relativo mancato rimborso e ai residui passivi delle spese correnti.

Ciò premesso, si segnala che tra gli enti selezionati secondo i criteri indicati nella deliberazione n. **190/2022/INPR** del **16 dicembre** 2022 sono stati individuati **ventuno** enti locali che dall'analisi dei **rendiconti riferiti all'esercizio 2021** hanno presentato una scarsa capacità di riscossione:

Provincia di Bologna

Comune di Vergato (cfr. delib. n. 148/2023/PRSE)

L'analisi dei dati contabili e del questionario sul rendiconto 2021 ha fatto emergere la presenza di residui attivi al 31 dicembre 2021 di una certa rilevanza (€. 4.194.439,88, pari ad €. 542,62 pro-capite, in leggera diminuzione rispetto all'esercizio precedente, in cui ammontavano ad € 4.529.209,50).

Il Comune ha mostrato una bassa percentuale di riscossione delle entrate tributarie in conto competenza e delle entrate extratributarie in conto residui. In istruttoria, il Comune ha rappresentato che la capacità di riscossione delle entrate tributarie in conto competenza, nel 2021, ha risentito dello slittamento della scadenza del pagamento della terza rata TARI e della data di scadenza dell'IMU a metà dicembre, precisando che gli incassi dell'esercizio successivo hanno portato la percentuale di riscossione al 97,27%. Per quanto concerne le basse percentuali di riscossioni in conto residui delle entrate extratributarie, ha fornito dettagli sulle riscossioni dell'esercizio successivo su tali residui, non particolarmente elevate.

La Sezione ha invitato pertanto gli Organi del Comune, ognuno per la parte di rispettiva competenza, ad attivare le opportune leve gestionali atte ad implementare la capacità di riscossione.

Provincia di Forlì Cesena

Comune di Bagno di Romagna (*cfr. del. n. 106/2023/PRSE)*

L'ammontare dei residui attivi al 31 dicembre 2021 è risultato incrementato rispetto all'esercizio precedente (nell'anno 2020 è pari a € 6.850.120,08, nel 2021 è pari a € 8.864.238,53); in particolare l'incremento è derivante da entrate in conto capitale. Dei residui attivi € 5.084.653,84 derivano dalla gestione residui anni precedenti e € 3.779.584,69 derivano dalla gestione di competenza dell'anno.

Dal questionario sul rendiconto 2021 è emerso che i crediti conservati tra i residui attivi da oltre tre anni dalla loro scadenza riconosciuti inesigibili o di dubbia e difficile esazione sono stati stralciati dal conto del bilancio per un importo di € 191.190,57, a seguito di questo sono stati mantenuti nello Stato Patrimoniale come previsto dall'art. 230, c. 5 del TUEL.

L'Ente ha mostrato una buona capacità di riscossione relativamente al titolo 1 in competenza e a residuo dei titoli 1 e 3. Mentre ha evidenziato difficoltà nella riscossione in competenza del titolo 3.

Dal rendiconto 2021 emerge una non brillante capacità di riscossione delle entrate del titolo 3° in conto competenza (58,58%). È stato richiesto di fornire aggiornamenti sullo stato di riscossione nell'esercizio 2022, con particolare riferimento al titolo 3° di entrata, sia in conto residui che in conto competenza e di indicare eventuali azioni messe in atto dal Comune per il miglioramento delle attività di riscossione. L'Ente ha dichiarato che, relativamente al Titolo 3, risulta per l'anno 2022 una capacità di riscossione pari al 72,55% in conto residui e pari al 62,96% in conto competenza, dunque in netto miglioramento rispetto all'esercizio precedente.

La Sezione, pur avendo preso atto di quanto dichiarato dal Comune, ha evidenziato che la capacità di riscossione è indice indispensabile a garantire gli equilibri finanziari e a scongiurare la sovrastima dei crediti e, in ultima analisi, del risultato d'amministrazione.

Comune di Portico e San Benedetto (*cfr. delib. n. 175/2023/PRSP)*

La capacità di riscossione delle entrate proprie dell'Ente mostra, in particolare, una buona tendenza relativamente al titolo 1 in competenza, meno positiva al titolo 3 in competenza e nella riscossione a residuo.

Dall'analisi dal rendiconto 2021 si è rilevato che i residui attivi totali ammontano a € 1.418.710,27, in massima parte (€ 936.803,03) riferiti a residui vetusti. Dagli schemi di bilancio è stato rilevato che € 384.337,28 sono residui attivi relativi al titolo 4 "Entrate in conto capitale" (€ 190.029,64 euro dei quali derivano dalla gestione dei residui e € 194.307,64 dalla gestione di competenza).

L'Ente ha inoltre evidenziato che, per la riscossione dei residui vetusti, si è avvalsa di una ditta esterna per accelerare l'attività di riscossione anche al fine di risolvere il problema dell'anticipazione di tesoreria.

Preso atto del fatto che l'Ente ha affidato a una ditta esterna la riscossione delle entrate, la Sezione ha ribadito come l'incremento della capacità di cassa non possa prescindere da un potenziamento dell'attività di riscossione che, allo stato, risulta piuttosto contenuta per le entrate correnti tributarie ed extratributarie in conto residui, considerato che l'attività di riscossione al titolo 1 si attesta, nel 2021, sul 21,54% rispetto agli accertamenti mentre al titolo 3 sul 17%, sebbene si noti un lieve miglioramento nel 2022 al titolo 1 (dal 21,54% rispetto agli accertamenti nel 2021 l'Ente è passato al 28,98% nel 2022).

Provincia di Ferrara

Comune di Jolanda di Savoia (cfr. del. nn. 43 e 176/2023/PRSP)

Per quanto concerne l'andamento dei residui attivi provenienti da esercizi precedenti, l'Organo di revisione se da un lato ha rilevato, nella propria relazione, alla data del 31 dicembre 2022, complessivamente un incremento delle somme incassate (29,86% nel 2022, 25,02% nel 2021 e 24,39% nel 2020), dall'altro ha evidenziato però come la singola percentuale di riscossione del titolo 1 sui residui, pari al 42,18% dei relativi accertamenti, mostri una flessione rispetto all'anno precedente in cui era pari al 51,64%.

Il Comune in realtà ha recepito la necessità di migliorare la capacità di riscossione delle entrate proprie, riducendo per le entrate tributarie i tempi di riscossione mediante l'utilizzo di sistemi elettronici così da conseguire, nel 2022, una percentuale di riscossione in conto

competenza pari al 94,55%, maggiore di due punti percentuali rispetto a quella realizzata nel 2021. Tuttavia, la flessione, di circa il 10%, della riscossione dei residui relativi ad anni precedenti di cui al titolo 1 riflette un segnale di debolezza dell'impianto gestorio dell'Ente che rischia di rendere più incerto il recupero della quota di disavanzo negli anni a venire; si è esortato il Comune a recepire misure migliorative della riscossione anche sul versante dei residui vetusti delle entrate di natura tributaria

A fronte del significativo incremento dei residui attivi registrato dal 2017 al 2019, si è rilevato una progressiva diminuzione degli stessi negli ultimi tre esercizi (€ 2.677.713,05 al 31 dicembre 2020, € 1.840.164,23 a rendiconto 2021, € 1.780.265,44 a rendiconto 2022).

L'Ente ha presentato al titolo 3° in conto competenza un miglioramento della capacità di riscossione, mentre rispetto all'esercizio precedente, sia al titolo III che al titolo I, la capacità di riscossione in conto residui ha subito qualche rallentamento.

Dai dati contabili riportati nella relazione dell'Organo di revisione sulla gestione residui, si è evidenziata una riduzione dei residui attivi conservati negli ultimi quattro anni (2019-2022), in particolare per il titolo 3°, nel quale i residui attivi provenienti dalla gestione residui sono passati da € 1.563.908,08 dell'anno 2019 ad € 605.160,30 del rendiconto 2022.

In merito alla non elevata capacità di riscossione delle entrate relative al titolo I e III in conto residui, il Comune ha sottolineato il miglioramento delle riscossioni rispetto a quanto avveniva in passato, evidenziando una capacità di riscossione su base annua del titolo I di oltre il 42 % e di oltre il 37% per il titolo III; in merito alla riscossione IMU e all'eliminazione a rendiconto di accertamenti per € 40.000,00, il Comune ha evidenziato l'inutilità a mantenere tali residui, in quanto di difficile riscossione, dichiarando che nel corso dell'esercizio in corso (2023) o del prossimo, tali posizioni verranno affidate a riscossione coattiva.

Pertanto, in considerazione delle criticità emerse, la Sezione ha esortato il Comune a recepire misure migliorative della riscossione anche sul versante dei residui vetusti delle entrate di natura tributaria.

Provincia di Modena

Comune di Marano sul Panaro (*cfr. del. n. 39/2023/PRSE)*

La criticità relativa alla elevata entità dei residui attivi, esaminata nel precedente paragrafo, appare vieppiù confermata dalle riscontrate difficoltà nella riscossione delle entrate

tributarie, in conto competenza ma ancora di più in conto residui, che costringe il Comune a effettuare un doveroso accantonamento a FCDE.

In merito all'attività di contrasto all'evasione tributaria, dai dati acquisiti emerge infatti la scarsità delle riscossioni (€ 55.229,94), relativamente all'esercizio 2021, rispetto all'importo dell'attività accertativa (€ 546.318,13) effettuata.

La Sezione ha raccomandato all'Ente di adottare tutte le misure necessarie ai fini di un tangibile miglioramento dell'efficienza dell'attività di contrasto all'evasione tributaria, con particolare riferimento alla gestione in conto residui delle entrate.

Comune di Concordia sulla Secchia (*cfr. del. n. 49 /2023/PRSE*)

Dall'analisi dei dati contabili e del questionario sul rendiconto 2021, si evince la presenza di elevati residui attivi al 31 dicembre 2021 (€ 13.562.703,22, pari ad € 1.630,72 pro-capite, in leggero aumento rispetto all'esercizio precedente in cui ammontavano ad € 1.580,82 pro-capite).

In generale, si è ravvisata una lieve diminuzione della capacità di riscossione rispetto all'esercizio precedente e si continua a riscontrare una scarsa percentuale di riscossione delle entrate tributarie in conto residui.

Il Comune mostra una bassa percentuale di riscossione dei residui relativi al titolo 1 dell'entrata - anche per quanto riguarda il recupero dell'evasione tributaria.

La Sezione ha rammentato la necessità dell'implementazione dell'attività di riscossione dei tributi, indispensabile per garantire risorse all'Ente, ponendo in evidenza il rischio, cagionato da una scarsa capacità di riscossione e da una potenziale sovrastima dei crediti, di squilibri di bilancio.

Comune di Montecreto (*cfr. del. n. 68/2023/PRSE*)

Il Comune ha superato nel 2021 il parametro obiettivo P8 che rappresenta un indicatore dell'effettiva capacità di riscossione del totale delle entrate (incluso il titolo 9 in cui sono contabilizzate le entrate in conto terzi e le partite di giro che rappresentano però poste figurative del bilancio) e al quale è stata posta particolare attenzione nel processo di revisione del sistema degli indicatori di cui all'attuale impianto parametrale allegato al decreto del

Ministero degli Interni e del MEF del 28 dicembre 2018 per l'individuazione dei deficit strutturali di bilancio degli enti locali.

La Sezione ha invitato l'Ente a monitorare l'andamento di tale indicatore anche alla luce dell'imputazione a bilancio dei contributi a rendicontazione rispettosa del relativo principio contabile applicato (punto 3.6. dell'allegato 4/2 al D. Lgs. 118/2011) e per la cui corretta applicazione l'Organo di revisione è chiamato a fornire il proprio necessario apporto all'Ente.

Comune di Monchio delle Corti (*cfr. del. n. 183/2023/PRSE*)

L'elevata entità dei residui attivi è stata confermata dalle riscontrate difficoltà nella riscossione delle entrate tributarie in conto residui.

Inoltre, dell'ingente mole di residui attivi (€ 1.396.924,53), i residui maggiormente incidenti sul bilancio sono ascrivibili al titolo IV (€ 705.616,40) e, in particolare, imputabili a contributi a rendicontazione non riscossi.

Trattandosi, quindi, di componenti che incidono sulla corretta quantificazione del risultato di amministrazione, le risposte fornite dall'ente in sede istruttoria non sono state ritenute sufficienti a superare i rilievi, formulati dalla Sezione già nelle precedenti delibere. di controllo.

La Sezione, inoltre, ha evidenziato in relazione alla consistente mole dei residui attivi di titolo IV che, nella contabilizzazione di tali tipi di contributi, al fine di garantire l'esatta corrispondenza dell'imputazione nei bilanci dell'amministrazione erogante e di quella beneficiaria, la prima deve impegnare l'intera spesa prevista nella delibera che dispone il contributo, con imputazione ai successivi esercizi in cui è prevista la realizzazione delle spese da parte della seconda, e quest'ultima ha titolo ad accertare le entrate con imputazione ai medesimi esercizi in cui sono stati registrati gli impegni.

La Sezione ha quindi richiamato l'attenzione del Comune a garantire il monitoraggio costante delle proprie entrate mantenute a residuo e a implementare l'attività di recupero.

Provincia di Parma

Comune di Fornovo di Taro (*cfr. delib. n. 34/2023/PRSE*)

L'Ente ha mostrato una debole capacità di riscossione delle entrate proprie in conto residui (28,81%, rispetto agli accertamenti, al titolo 1 e 37,40% al titolo 3) e, per quelle di natura extratributaria (titolo 3), anche in conto competenza (22,98%).

Tale scarsa reattività nell'esazione delle entrate proprie ha portato a una carenza di liquidità per la quale il Comune ha rischiato di esporsi ad azioni legali per mancato pagamento dei creditori e per risolvere la quale l'amministrazione ha anche valutato il taglio dei servizi che presentano un basso o inesistente tasso di copertura delle relative spese.

Si è osservato, sul punto, che se l'Ente deve procedere, da un lato, a un rigoroso monitoraggio dei residui iscritti, verificando in sede di riaccertamento le ragioni del loro mantenimento, dall'altro deve porre in essere tutte le misure necessarie per incrementare la capacità di riscossione degli stessi, considerato che i residui attivi altro non sono che crediti scaduti per i quali è necessario attivare le azioni di recupero mediante procedure volte a provocare l'adempimento spontaneo o coattivo del debitore (punto 9.1 del principio contabile applicato concernente la contabilità finanziaria di cui all'allegato n. 4/2 al d.lgs. n. 118/2011).

La capacità dell'Ente di riscuotere le proprie entrate e altresì di contrastare l'evasione tributaria rappresenta, infatti, la maggior garanzia della solida tenuta degli equilibri di bilancio nonché della capacità di adempiere le proprie obbligazioni passive e, in ultima analisi, l'erogazione dei servizi.

La Sezione ha esortato l'Ente, oltre alla già evidenziata operazione di riaccertamento nella quale l'Organo di revisione è chiamato a fornire il proprio necessario apporto ai fini della corretta individuazione dei residui da mantenere, altresì al potenziamento della propria capacità di riscossione, in specie delle entrate proprie di natura tributaria ed extratributaria, rafforzando l'organizzazione del servizio che, peraltro, secondo quanto riferito in occasione dei precedenti controlli, dovrebbe essere già stata incrementata negli anni precedenti con un procedimento di mobilità interna.

Comune di Roccabianca (*cfr. delib. n. 40/2023/PRSE*)

La criticità degli elevati residui attivi trova riscontro nella difficoltà dichiarata dallo stesso Ente nella riscossione a residuo dei titoli 1 e 3, che comporta la necessità per il Comune di prevedere un rilevante accantonamento a FCDE.

I chiarimenti forniti dall'Ente in sede istruttoria non hanno consentito di superare le perplessità della Sezione, emerse anche nelle precedenti delibere.

Da questo punto di vista, la Sezione ha rammentato che la funzione della cura delle entrate è essenziale ''condizione di vita per la comunità'', al punto da esprimere un interesse ''protetto dalla Costituzione (art. 53) sullo stesso piano di ogni diritto individuale'' (Corte cost., sent. n. 45/1963). Pertanto, "anche un obbligo tributario di ridotto ammontare, come può essere spesso quello derivante da imposte locali, concretizza l'inderogabile dovere di solidarietà di cui all'art. 2 Cost. e in quanto tale deve essere considerato dall'ordinamento, pena non solo la perdita di rilevanti quote di gettito ma altresì il determinarsi di «disorientamento e amarezza per coloro che tempestivamente adempiono e ulteriore spinta a sottrarsi al pagamento spontaneo per molti altri» (Corte dei conti, SS.RR. in s.c., deliberazione 8 aprile 2021, n. 4)" (Corte cost., sent. n. 120/2021).

La Sezione ha raccomandato al Comune di implementare l'attività di recupero, valutando tutte le eventuali iniziative volte a superare le criticità emerse.

Comune di Pellegrino Parmense (*cfr. delib. n. 67/2023/PRSE*)

Dall'analisi dei dati contabili e dal raffronto con l'esercizio precedente, si evince un notevole aumento dei residui attivi al 31 dicembre 2021 (€ 2.198.078,91, pari ad € 2.224,78 pro-capite) rispetto all'esercizio precedente, in cui ammontavano ad € 908.391,36, ed un incremento del fondo pluriennale vincolato in uscita per spese in conto capitale (€ 685.198,76, rispetto ad € 95.000,00 del 2020).

Il Comune mostra una percentuale di riscossione delle entrate proprie in conto residui estremamente carente – tale da determinare il mancato rispetto del parametro obiettivo P8 - unita ad una scarsa percentuale di riscossione delle entrate extratributarie in conto competenza.

In istruttoria, il Comune ha rappresentato che la capacità di riscossione, dell'esercizio 2021, ha risentito dell'anomala situazione creatasi a seguito delle vicissitudini politiche vissute dall'Ente negli anni 2019 e 2020, e dell'assenza di una presenza stabile e continua del Responsabile finanziario, precisando che comunque durante l'esercizio 2021 la capacità di riscossione dei residui delle entrate proprie si è innalzata al 58,78%.

Il Collegio, tuttavia, non ha ritenuto tale percentuale soddisfacente.

La Sezione ha ritenuto necessario rammentare che la riscossione dei tributi, in particolare, è attività necessaria ed indispensabile per garantire risorse al Comune e ha invitato pertanto gli Organi del Comune a garantire il miglioramento della riscossione.

Comune di Valmozzola (*cfr. delib. n. 107/2023/PRSE*)

L'Ente ha presentato nel corso dell'istruttoria dei dati che hanno evidenziato il permanere di difficoltà in merito alla realizzazione delle entrate proprie, con particolare riferimento al titolo 3°, per la competenza, e, più in generale, per le poste in conto residui e per quanto riguarda il recupero dell'evasione tributaria. L'Ente ha espresso l'intenzione di adoperarsi, per il futuro, per accelerare i tempi di recupero e per cercare di migliorare la propria capacità di riscossione nonostante le difficoltà derivanti dalle ridotte dimensioni dell'ente che può disporre di poco personale. La Sezione, nel sottolineare ancora una volta l'importanza di migliorare il grado di riscossione delle entrate correnti, ha richiamato il Comune a prestare particolare attenzione all'attività di accertamento e riscossione dei tributi, con la raccomandazione di attuare, prima dell'attivazione della riscossione coattiva, tutte le pratiche necessarie all'individuazione dei soggetti debitori ed al recupero di quanto dovuto, ponendo in essere nell'immediato tutte le attività di vigilanza e di monitoraggio a tutela delle proprie ragioni creditorie.

Le soluzioni adottate dal Comune per il recupero dell'evasione tributaria[3] costituiscono esse stesse fattori di criticità, tanto che la Sezione ha ravvisato profili di potenziale danno erariale.

Comune di Salsomaggiore Terme (*cfr. delib. n. 125/2023/PRSE*)

Dall'analisi dei dati contabili e del questionario sul rendiconto 2021, si evince la presenza di residui attivi al 31 dicembre 2021 (€ 13.783.306,13, pari ad € 689,96 pro-capite, in leggero aumento rispetto all'esercizio precedente in cui ammontavano ad € 12.731.578,01).

Dall'analisi del questionario si è ravvisata una non elevata percentuale di riscossione delle entrate extratributarie in conto competenza. L'Ente in merito alla capacità di riscossione delle entrate extratributarie, ha inviato i dati relativi alle riscossioni dell'ultimo quinquennio, da cui è risultato un andamento abbastanza costante degli incassi, specificando che, per i servizi

[3] Violazione del principio di rotazione ed elusione della normativa in materia di affidamenti diretti, su cui si veda cap. 2.9, pag. 76

a domanda individuale, sugli incassi in competenza impatta la tariffazione degli ultimi mesi dell'anno con scadenza nell'esercizio successivo e rappresentando la situazione particolare delle entrate derivanti dal fitto delle acque termali e dai siti di telefonia, attenzionate in particolare allo scopo del recupero dei crediti vantati.

Emerge un quadro contraddistinto dal mantenimento dei principali equilibri di bilancio, sebbene altresì caratterizzato, in particolare, da una non elevata capacità di riscossione.

L'elemento di maggiore criticità è comunque rappresentato dalla vicenda relativa alla lettera di patronage prestata dall'Ente[4] (congiuntamente alla Regione Emilia-Romagna e alla Provincia di Parma) e divenuta fonte una potenziale, ma sostanziosa, esposizione debitoria da parte dello stesso.

In questo contesto giova rammentare che nel 2009 il Comune di Salsomaggiore, la Provincia di Parma e la Regione Emilia-Romagna, in qualità ognuno di azionisti della società Terme di Salsomaggiore e di Tabiano S.p.A., si impegnarono, a mezzo di una lettera di patronage, a subentrare in un contratto di leasing – stipulato solo successivamente con un pool di banche - in caso di mancato o ritardato inadempimento da parte della società.

Provincia di Piacenza

Comune di Fiorenzuola d'Arda (*cfr. del. n. 65/2023/PRSE*)

È stata evidenziata una scarsa capacità di riscossione delle entrate al titolo 3 in conto competenza ed ai titoli 1 e 3 in conto residui, seppure in miglioramento nell'ultimo triennio per quanto riguarda il titolo 1 e pressoché stabile per quanto riguarda il titolo 3.

Il più significativo profilo di criticità attiene alla riscossione delle entrate proprie. Nell'esercizio 2021, infatti, il Comune ha mostrato una bassa percentuale di riscossione dei residui relativi ad entrambi i titoli 1 e 3 dell'entrata - anche per quanto riguarda il recupero dell'evasione tributaria - nonché delle entrate di competenza a titolo 3.

La Sezione ha ammonito il Comune ad assicurare l'effettiva affluenza di entrate in bilancio al fine di consentire la soddisfazione dei bisogni collettivi mediante l'opportuna programmazione della spesa.

[4] V. cap. 2.14, pag. 87

Comune di Ferriere (*cfr. del. n. 76 /2023/PRSP*)

L'Ente mostra una scarsa capacità di riscossione relativamente al titolo 3, in conto competenza.

In diretta correlazione con i problemi di liquidità, i dati acquisiti nel corso dell'istruttoria evidenziano il permanere di difficoltà in merito alla realizzazione delle entrate proprie, con particolare riferimento al titolo 3°, per la competenza, e, più in generale, per le poste in conto residui e per quanto riguarda il recupero dell'evasione tributaria.

Al fine di migliorare la capacità di riscossione e di tutela delle ragioni del credito sono apparse appropriate, le azioni poste in essere dal Comune al fine dell'effettivo incameramento delle entrate, descritte nelle relazioni quadrimestrali del 27 settembre 2022 e del 31 gennaio 2023 prodotte dall'Ente ai sensi della delibera della Sezione n. 55/2022/PRSP.

D'altra parte, il Collegio ha rappresentato l'esigenza che l'Ente implementi le misure avviate per fronteggiare le cause alla base delle descritte criticità nella gestione della liquidità, e ha richiamato, altresì, l'Organo di revisione alla scrupolosa verifica dell'andamento delle riscossioni dei residui attivi correnti dell'Ente nell'ambito delle proprie attività di vigilanza sulla gestione finanziaria del Comune.

Tali fattori di criticità, infatti, hanno destato ancora preoccupazione evidenziando croniche problematiche sul fronte della liquidità (con il ricorso reiterato all'anticipazione di tesoreria, la cassa vincolata non reintegrata a fine esercizio e l'elevato valore dell'indice di tempestività dei pagamenti).

Comune di Agazzano (*cfr. del. n. 124 /2023/PRSE*)

La capacità di riscossione delle entrate proprie dell'Ente presenta particolari difficoltà nella riscossione a residuo sul titolo 3.

La Sezione ha preso atto di quanto precisato dall'Ente, il quale ha evidenziato che il miglioramento degli incassi nel 2022 ha permesso di ridurre il fondo crediti di dubbia esigibilità, misura che tra l'altro ha contribuito al ripiano del disavanzo.

La Sezione ha sottolineato in generale, l'esigenza di una particolare cura per le entrate proprie dell'ente locale, evidenziando che la disponibilità di risorse ha evidenti ripercussioni anche sull'indicatore di tempestività dei pagamenti, il quale, seppure in miglioramento, risulta notevolmente elevato.

La persistente elevatezza dell'indice di tempestività dei pagamenti, infatti, sebbene emerga una notevole riduzione (+221,50 giorni nel 2020 e +107,60 giorni nel 2022) ha imposto di raccomandare nuovamente all'Ente l'attuazione di tutte le misure idonee ad assicurare il costante rispetto dei termini di pagamento e l'osservanza delle regole già riferite in passato, evidenziando che la loro violazione non solo lo espone alle possibili azioni di recupero dei creditori ma anche alle specifiche sanzioni stabilite dall'ordinamento, condizionandone inoltre il "buon andamento" dell'attività amministrativa contemplato dall'art. 97 della Costituzione.

Relativamente alla riscossione delle entrate proprie, la Sezione, alla luce delle anzidette osservazioni e delle risultanze istruttorie, ha richiamato, l'attenzione del Comune a perseguire il puntuale e costante monitoraggio delle proprie entrate mantenute a residuo e a implementare l'attività di recupero, valutando tutte le eventuali iniziative volte a superare le criticità emerse.

Provincia di Ravenna

Comune di Casola Valsenio (*cfr. del. n. 33 /2023/PRSE*)

Dall'allegato I) al Rendiconto – Parametri comuni, risulta lo sforamento dell'indicatore di bilancio P8 concernente la capacità di riscossione, pur risultando rispettati tutti gli altri parametri obiettivo stabiliti per i Comuni ai fini dell'accertamento della condizione di deficitarietà strutturale.

La Sezione ha pertanto invitato l'Ente, avvalendosi del necessario supporto dell'Organo di revisione nell'applicazione dei principi contabili applicati di cui al punto 3.6. dell'allegato 4/2 al D. Lgs. 118/2011, ad assicurare il monitoraggio dell'andamento di tale indicatore.

Provincia di Rimini

Comune di Pennabilli (*cfr. del. n. 77 /2023/PRSE)*

L'Ente ha mostrato una buona capacità di riscossione relativamente ai titoli 1 e 3 in competenza e a residuo del titolo 3, mentre ha evidenziato consistenti difficoltà nella riscossione a residuo del titolo 1.

In sede di esame del rendiconto 2020 l'Ente aveva dichiarato che la scarsa capacità di riscossione del titolo 1 a residuo, era dovuta principalmente alla presenza di un grosso credito pendente nei confronti della società GIMAR s.r.l., per il quale si è provveduto all'iscrizione a ruolo, di cui si attendevano gli esiti.

In merito all'attività di contrasto all'evasione tributaria, dal questionario sul rendiconto 2021, risultano accertamenti per "recupero evasione" per IMU/TASI e TARSU/TIA/TARES/TARI pari a € 66.000,00 senza incassi e con un accantonamento a FCDE in competenza per € 45.555,00.

Quanto alla scarsa riscossione a residuo del titolo 1 e alla presenza di un grosso credito pendente nei confronti della società GIMAR s.r.l., l'Ente ha riferito che la Società ha impugnato la cartella di pagamento dei ruoli ICI/IMU periodo 2011/2015 e di essere in attesa degli sviluppi della controversia pendente innanzi alla Corte di Giustizia Tributaria di Primo Grado di Rimini.

La Sezione ha evidenziato che una migliore e più efficiente riscossione influenzerebbe positivamente la disponibilità di liquidità e il connesso indice di tempestività dei pagamenti.

Comune di Casteldelci (*cfr. del. n. 108 /2023/PRSE*)

Come già rilevato, da ultimo con delibere di questa Sezione n. 64/2022/PRSE e n. 140/2021/PRSP nell'ambito dei controlli sui consuntivi 2018, 2019 e 2020, il Comune mostra una scarsa percentuale di riscossione dei residui relativi a entrate proprie, titoli 1 e 3, nonostante negli esercizi analizzati (2020, 2021 e 2022) la riscossione delle entrate tributarie (titolo 1) in conto competenza presenti un buon grado di realizzazione.

Durante l'esercizio 2022 si è rilevato, peraltro, che, mentre i residui relativi a entrate tributarie hanno visto un'accelerazione della riscossione, quelli relativi alle entrate extratributarie continuano a mostrare scarsissime percentuali di riscossione, in calo anche rispetto al 2021.

Oltre a ciò, durante l'esercizio 2021 non risultano rispettati due parametri obiettivi per i Comuni ai fini dell'accertamento della condizione di ente strutturalmente deficitario: il parametro P2 (incidenza degli incassi delle entrate proprie sulle previsioni definitive di parte corrente, che risulta minore della soglia del 22%) e il parametro P8 (indicatore concernente l'effettiva capacità di riscossione, riferito al totale delle entrate, che risulta minore della soglia del 47%). Nel 2022 risulta lo sforamento del solo primo parametro indicato (P2).

La Sezione ha osservato, peraltro, che, in generale, è censurabile il procrastinamento della verifica dell'adempimento degli obblighi tributari ed extratributari cui i cittadini sono tenuti in forza dei doveri di solidarietà sociale e la cui inosservanza determina inique sperequazioni rispetto a chi osserva tempestivamente i medesimi obblighi, oltre che riflessi negativi sul piano della sana gestione dell'Ente.

Si aggiunga, inoltre, che, una non efficace attività di riscossione incide sull'accumulo di residui attivi.

In conclusione, la Sezione ha richiamato pertanto l'attenzione del Comune a effettuare il costante monitoraggio delle proprie entrate tributarie ed extratributarie mantenute a residuo, implementandone l'attività di recupero tramite le opportune misure gestionali atte a garantire il miglioramento della loro riscossione, esortando l'Ente a valutare con attenzione, anche in sede di riaccertamento ordinario, il grado di riscuotibilità delle entrate oltre che al titolo 1 anche al titolo 3 e, in caso di mantenimento dei relativi residui, a operare un attenta valutazione di essi ai fini della loro inclusione nel FCDE.

Comune di Morciano di Romagna (*cfr. del. n. 181 /2023/PRSE*)

Sulla scarsa e modesta capacità di riscossione delle entrate proprie, che persiste rispettivamente per le entrate correnti di natura tributaria ed extratributaria in conto residui, di cui si nota addirittura un peggioramento al titolo 1 (14,34% sugli accertamenti) rispetto al 2020 (esercizio nel quale le riscossioni rappresentavano il 22,60 per cento degli accertamenti), l'Ente assicura che la riscossione è una priorità ma "la pandemia ha inciso in maniera assolutamente negativa su questo aspetto, con l'introduzione di norme di differimento della riscossione".

La Sezione ha osservato come, superato il periodo emergenziale, il recupero dell'attività di riscossione appaia un passaggio obbligato per l'abbattimento dei residui attivi ancora gravanti sul bilancio, anche alla luce dell'innovazione, richiamata dalla società di riscossione, rappresentata dalla valenza esecutiva dell'atto di accertamento senza necessaria notifica dell'ingiunzione fiscale ai fini della riscossione coattiva.

L'implementazione dell'attività di riscossione delle entrate proprie correnti, specie in conto residui ove si presenta particolarmente esigua, appare essenziale anche in ragione dell'incidenza della spesa rigida dell'Ente sulle stesse entrate cui si è richiamato l'Ente a porre

attenzione posto che dal prospetto pubblicato su BDAP relativo al "Piano degli indicatori e dei risultati attesi", allegato a rendiconto 2021, l'indicatore di rigidità strutturale del bilancio risulta di 39,46. Sebbene non possa escludersi che su detto indicatore abbia paradossalmente inciso il comportamento virtuoso del Comune, posto in essere nel 2021, di rimborso parziale (506.375,83 euro) della somma in conto capitale erogata, nel 2013, da Cassa Depositi e Prestiti, d'altro canto la contestuale presenza di un piano di rientro da riaccertamento straordinario e la contrazione di nuovo debito da parte dell'Ente fanno propendere per un invito a monitorare l'andamento delle proprie spese rigide in rapporto al totale delle entrate correnti.

Comune di Talamello (*cfr. del. n. 200/2023/PRSE*)

È stato accertato per l'anno 2021 il mancato rispetto del parametro obiettivo P8, concernente l'effettiva capacità di riscossione delle entrate.

Il valore è dato dal rapporto tra riscossioni a competenza più riscossioni a residuo, e accertamenti di competenza più residui definitivi iniziali, che risulta inferiore al valore soglia che è il 47%.

Tale evidenza contabile può essere posta in relazione sia alla elevata presenza di residui a rendicontazione ancora non riscossi, che a una scarsa riscossione a residuo sui titoli 1 e 3.

Sebbene nel 2022 non risulti lo sforamento del richiamato parametro, la capacità di riscossione a residuo (da verifica sugli schemi di bilancio 2022 estrapolati da BDAP) sia migliorata e l'Ente sia in attesa di riscuotete a breve importi considerevoli da contributi a rendicontazione, la Sezione ha rammentato che, ai sensi dell'art. 242, c. 1, T.U.E.L., sono da considerarsi in condizioni strutturalmente deficitarie gli enti locali che presentano gravi e incontrovertibili condizioni di squilibrio, rilevabili da un'apposita tabella, da allegare al rendiconto della gestione, contenente parametri obiettivi dei quali almeno la metà presentino valori deficitari. Il valore deficitario anche di uno solo di questi parametri costituisce un indice di allarme sulla tenuta dei conti in termini di sana, prudente e corretta gestione finanziaria (cfr. Sez. reg. contr. Emilia-Romagna, del. n. 239/2021/PRSP, Sez. reg. contr. Puglia, del. n. 119/2020/PRSP).

2.3 Fondo crediti dubbia esigibilità (FCDE)

Il fondo crediti di dubbia esigibilità (FCDE) è un fondo rettificativo, con la funzione di precludere l'impiego di risorse di incerta acquisizione. Posto in diminuzione di una posta di entrata, ha lo scopo di rettificare il valore nominale dei crediti dell'ente in relazione alla parte di essi che non si prevede di incassare in corso di esercizio; in questo modo, è possibile arginare il problema delle minusvalenze derivanti dalla riscossione dei crediti soltanto parziale.

Pertanto, una rappresentazione del risultato di amministrazione che non consideri il fondo crediti di dubbia esigibilità costituisce violazione dei principi che governano l'armonizzazione contabile, poiché tale omissione determina l'errata indicazione dell'importo del totale della parte disponibile. Anche la parziale compilazione delle colonne dell'allegato c) al rendiconto – fondo crediti di dubbia esigibilità – presente nella banca dati BDAP ("importo minimo del fondo", "fondo crediti di dubbia esigibilità" e "percentuale di accantonamento al FCDE") rendono inattendibile la rappresentazione del dato con riflessi sul calcolo del risultato di amministrazione (cfr. Corte cost., sent. n. 274/2017 e n. 49/2018).

Relativamente alla quantificazione del relativo accantonamento, considerato il ruolo strategico del FCDE nell'ambito del principio di competenza finanziaria rafforzata, è fondamentale che lo stesso abbia un'applicazione estesa, limitando quanto più possibile le tipologie di entrate escluse dal calcolo dello stesso, soprattutto per le entrate per cui non vi è certezza in merito alla integrale riscuotibilità al fine di evitare un incremento non sostenibile dei margini di spese, con ciò preservando l'equilibrio di bilancio e la sana e prudente gestione (cfr. Corte cost., sent. n. 279/2016).

Ad esempio, il Comune di Vernasca (*cfr.* ***delib. n. 85/2023/PRSE*** – *Comune di Vernasca*) per la quantificazione del fondo crediti di dubbia esigibilità a rendiconto 2021, ha preso in considerazione unicamente le entrate relative alla TARI.

In questo caso, la Sezione, dopo aver preliminarmente rammentato che, in base all'art. 167 del TUEL ed all'allegato n. 4/2 al D. Lgs. 118/2011, in occasione della redazione del rendiconto va verificata la congruità del fondo crediti di dubbia esigibilità accantonata nel

risultato di amministrazione, facendo riferimento all'importo complessivo dei residui attivi, sia di competenza dell'esercizio cui si riferisce il rendiconto, sia degli esercizi precedenti, provvedendo innanzitutto a determinare, per ciascuna delle categorie di entrate che possono dare luogo a crediti di dubbia e difficile esazione, l'importo dei residui complessivi (come risultano alla fine dell'esercizio appena concluso, a seguito dell'operazione di riaccertamento ordinario), ha rappresentato che la scelta del livello di analisi è lasciata al singolo ente, il quale può decidere di fare riferimento alle tipologie o di scendere ad un maggiore livello di analisi, costituito dalle categorie, o dai capitoli.

La percentuale di accantonamento da applicare ad ogni voce di entrata, per determinare l'entità dell'accantonamento al fondo, è analiticamente determinata dall'All. 4/2, facendo riferimento alle medie di riscossione degli esercizi precedenti.

La giurisprudenza ha già chiarito che, nella scelta delle tipologie di entrate sulle quali determinare il fondo crediti di dubbia esigibilità, va tenuto conto di tutte le entrate per le quali siano evidenti le difficoltà nella riscossione (Sez. reg. contr. Calabria, del. n. 48/2022/PRSP) a tal fine richiamando il principio contabile generale della prudenza (All. 1 al D. Lgs. n.118/2011).

Ciò posto, il Collegio ha evidenziato che il Comune di Vernasca ha presentato, nel 2021, percentuali di riscossione non elevate, in particolare al titolo I in conto residui (28%), e anche le riscossioni al titolo III, per quanto di entità percentuale più rassicurante (75,3% in conto competenza ed 81,5% in conto residui) non hanno consentito di escludere la presenza di crediti di dubbia riscuotibilità.

La Sezione ha rilevato che il rapporto finale tra il fondo crediti di dubbia esigibilità e le entrate proprie dell'Ente si attestava complessivamente, sempre a rendiconto 2021, su una percentuale del 6,47%, invero molto esigua e quindi tale da non garantire il rispetto degli equilibri di bilancio, laddove dovessero verificarsi – come le percentuali esaminate sembrano suggerire – casi di non riscuotibilità dei crediti sottostanti, non ritenendo quindi conforme ai principi contabili, in relazione ai dati evidenziati, l'inclusione, tra le entrate possono dare luogo a crediti di dubbia e difficile esazione, delle sole entrate relative alla TARI.

Nell'audizione del 12 maggio 2023, l'Amministrazione ha concordato circa la non corretta applicazione, finora, del principio contabile inerente al fondo crediti di dubbia esigibilità, riferendo che già a rendiconto 2022 sono state inserite altre entrate ai fini della

determinazione del fondo in questione e, concordando circa l'opportunità di prenderne in considerazione delle ulteriori, anche inerenti al titolo III, ha assunto l'impegno di operare per il futuro in tal senso, a partire dalle risultanze contabili relative all'esercizio in corso.

La Sezione ha invitato pertanto l'Ente ad un attento monitoraggio delle riscossioni e alla considerazione, ai fini del calcolo del fondo crediti di dubbia esigibilità da accantonare, di tutte le categorie di entrata che negli esercizi precedenti abbiamo fatto registrare, in maniera non episodica, percentuali di riscossione inferiori al 100%.

In altri casi (*cfr.* ***delib. n. 145/2023/PRSE*** *– Comune di Zerba,* ***delib. n. 146/2023/PRSE*** *– Comune di Coli,* ***delib. n. 147/2023/PRSE*** *– Comune di Corniglio*) il fondo crediti di dubbia esigibilità, a rendiconto 2021, risultava pari a meno dell'1% delle entrate proprie degli enti, dato non compatibile con la effettiva capacità di riscossione degli stessi.

In occasione delle audizioni dei tre Comuni, gli enti hanno concordato circa l'aver sinora incorrettamente contabilizzato il fondo crediti di dubbia esigibilità, per mancata considerazione delle entrate di cui al titolo III, in un caso probabilmente anche a causa di un problema informatico.

Anche in questo caso la Sezione ha esortato gli enti ad un attento monitoraggio delle riscossioni sulle entrate proprie ed a considerare, ai fini del calcolo del fondo crediti di dubbia esigibilità da accantonare, tutte le categorie di entrata che negli esercizi precedenti abbiamo fatto registrare, in maniera non episodica, percentuali di riscossione inferiori al 100%, esortando gli enti ad effettuare le opportune correzioni entro la fine del corrente esercizio.

Una corretta determinazione del fondo crediti di dubbia esigibilità non esime in ogni caso i Comuni dall'attuare tempestivi interventi correttivi al fine di migliorare la riscossione. Questa Sezione di controllo, al riguardo, ha più volte evidenziato (cfr., tra le moltissime: deliberazioni, nn. 35/2023/PRSE, 34/2023/PRSE, 174/2022/PRSE, 107/2022/PRSE, 90/2022/PRSE) che una scarsa capacità di riscossione, rischiando di incidere sull'effettiva disponibilità, in termini di cassa, delle entrate previste a preventivo per il finanziamento dei programmi di spesa degli enti, rischia di renderne vulnerabili gli equilibri finanziari qualora finisca con l'implicare una sovrastima dei crediti e, conseguentemente, del risultato di amministrazione.

2.4 Contributi a rendicontazione

In base a quanto previsto al punto 3.6. dell'All. 4/2 al D. Lgs. 118/2011, in caso di trasferimenti a rendicontazione, l'ente beneficiario ha titolo ad accertare le entrate con imputazione ai medesimi esercizi cui sono stati registrati gli impegni da parte dell'Ente erogatore ovvero, nel caso in cui l'erogatore non adotti il principio della competenza finanziaria potenziata, agli esercizi in cui l'Ente beneficiario stesso prevede di impegnare la spesa cui il trasferimento è destinato.

Ciò significa che l'ente beneficiario è tenuto ad imputare i trasferimenti in entrata solo all'esercizio in cui prevede di effettuare la relativa rendicontazione.

Tale principio contabile, del resto, altro non è che espressione del generale principio della contabilità finanziaria potenziata, in base al quale possono essere iscritte in bilancio solo obbligazioni che si prevede saranno esigibili nell'esercizio. Diversamente operando - vale a dire iscrivendo in entrata i contributi a rendicontazione prima del verificarsi della condizione legittimante il maturare del credito nei confronti del soggetto erogante - l'ente andrebbe a sovrastimare le entrate relative all'esercizio in cui esse vengono in tal modo anticipatamente imputate, con conseguente rischio per i complessi equilibri del bilancio, attraverso una possibile dilatazione della capacità di spesa.

Per quanto riguarda il Comune di Concordia sulla Secchia (*cfr.* ***del. n. 49/2023/PRSE***), già in esito al controllo effettuato sul rendiconto 2020, la Sezione aveva rilevato un considerevole incremento dei residui del titolo IV delle entrate, relativi a contributi riscuotibili solamente a rendicontazione avvenuta.

In esito ai controlli sul rendiconto 2021, il Comune ha dettagliatamente descritto la provenienza dei residui attivi, confermando che gli oltre 11 milioni di euro posti al titolo IV si riferiscono nella quasi totalità ad entrate da trasferimenti dalla Regione Emilia-Romagna per il cofinanziamento delle opere di recupero del patrimonio immobiliare a seguito del sisma del 2012 e precisando che le risorse verranno trasferite in modo puntuale in seguito a rendicontazione.

La Sezione ha rilevato che, imputando tutte le relative entrate al primo esercizio, l'Ente non ha rispettato il principio contabile. In audizione, l'Amministrazione ha concordato circa la non corretta applicazione, finora, del principio contabile inerente alla contabilizzazione dei contributi a rendicontazione, impegnandosi a riscrivere correttamente le relative partite contabili.

Stessa situazione ha presentato il Comune di Pellegrino Parmense (*cfr.* ***del. n. 67/2023/PRSE***), il in cui i residui attivi al titolo IV delle entrate sono relativi a contributi a rendicontazione.

Anche per il Comune di Vernasca (*cfr.* ***del. n. 85/2023/PRSE***) la quasi totalità dei residui attivi del titolo IV sono relativi a contributi a rendicontazione; medesima situazione hanno mostrato i Comuni di Zerba (*cfr.* ***del n. 145/2023/PRSE***), Coli (*cfr.* ***del n. 146/2023/PRSE***) e Corniglio (*cfr.* ***del n. 147/2023/PRSE***).

In audizione, tutti i Comuni hanno concordato circa la non corretta applicazione, finora, del principio contabile inerente alla contabilizzazione dei contributi a rendicontazione, impegnandosi ad effettuare le opportune correzioni.

La Sezione, in tutte le citate deliberazioni, ha sottolineato che, in presenza di un'erronea contabilizzazione dei contributi a rendicontazione, una iscrizione di pari importo al fondo pluriennale vincolato, come è avvenuto nei casi descritti, neutralizza l'effetto espansivo della spesa.

Tuttavia, il Collegio ha sottolineato che la errata contabilizzazione dei contributi a rendicontazione rileva di per sé, in quanto:

- da un lato, essa è in grado di compromettere il valore dei parametri obiettivi di cui all'art. 242 del TUEL;
- dall'altro lato, fornisce una rappresentazione alterata dei principali aggregati del bilancio, nel mancato rispetto, quindi, dei principi di veridicità (per il quale il bilancio deve rappresentare le reali condizioni delle operazioni di gestione di natura economica, patrimoniale e finanziaria di esercizio), attendibilità (per il quale le previsioni devono essere basate su fondate aspettative di acquisizione e di utilizzo delle risorse), correttezza (che impone il rispetto formale e sostanziale delle norme che disciplinano la redazione dei documenti contabili) e comprensibilità (per il quale l'articolazione del sistema di bilancio deve essere tale da facilitarne la comprensione e permetterne la consultazione rendendo

evidenti le informazioni previsionali, gestionali e di rendicontazione in esso contenute) - cfr. all. 1 al D. Lgs. 118/2011.

La medesima criticità è stata riscontrata anche nel Comune di Mesola (*cfr.* ***del. n. 66/2023/PRSE***), per via di un contributo statale per la messa in sicurezza degli edifici e del territorio, confluito nel PNRR e rinominato in corso del 2022, per un valore di oltre due milioni di euro e a rendicontazione, che è stato conservato a residuo in parte entrata e mandato ad avanzo vincolato in parte spesa, per questioni informatiche, non consentendo all'ente di reimputare l'entrata e la spesa in base all'esigibilità.

La Sezione ha ricordato in questo caso che, in relazione ai fondi PNRR, l'art. 15, c. 4, del D.L. 77/2021, stabilisce che "*gli enti […] possono accertare le risorse del PNRR e del PNC sulla base della formale deliberazione di riparto o assegnazione del contributo a proprio favore, senza dover attendere l'impegno dell'amministrazione erogante, con imputazione agli esercizi di esigibilità ivi previsti*": la norma, quindi, deroga al richiamato principio contabile nell'unico senso di consentire l'iscrizione in entrata da parte dell'ente beneficiario – non attendendo il formale impegno da parte dell'ente erogante, ma - una volta che l'ente erogante abbia deliberato l'assegnazione. Tuttavia, essa richiede pur sempre l'imputazione in base all'esigibilità.

Il Comune, quindi, imputando tutte le relative entrate al primo esercizio, non ha rispettato il principio contabile, e il Collegio ha pertanto invitato l'Amministrazione a rettificare le relative scritture contabili.

Nelle delibere relative ai Comuni di Casola Valsenio (*cfr.* ***del. n. 33/2023/PRSE***), Montecreto (*cfr.* ***del. n. 68/2023/PRSE***) e Langhirano (*cfr.* ***del. n. 110/2023/PRSE***), anch'essi registranti criticità in merito alla corretta contabilizzazione dei contributi a rendicontazione, la Sezione ha sottolineato che, nella contabilizzazione di tali tipi di contributi, al fine di garantire l'esatta corrispondenza dell'imputazione nei bilanci dell'amministrazione erogante e di quella beneficiaria, la prima deve impegnare l'intera spesa prevista nella delibera che dispone il contributo, con imputazione ai successivi esercizi in cui è prevista la realizzazione delle spese da parte della seconda, e quest'ultima ha titolo ad accertare le entrate con imputazione ai medesimi esercizi in cui sono stati registrati gli impegni.

Essenziale allo scopo si rivela il cronoprogramma predisposto dal beneficiario e presentato al finanziatore al punto che, per garantire l'armonizzazione dei bilanci dell'uno e dell'altro, nel caso si realizzino, come è probabile che accada, scostamenti dell'andamento della spesa

da quella programmata, occorre che il beneficiario dia tempestiva comunicazione all'ente erogante in occasione delle rendicontazioni, aggiornando il cronoprogramma della spesa. Entrambi gli enti dovrebbero così provvedere alle necessarie variazioni degli stanziamenti del bilancio di previsione e alla reimputazione degli accertamenti e degli impegni agli esercizi in cui le entrate e le spese sono esigibili.

2.5 Fondo Pluriennale Vincolato (FPV)

Nell'ambito dell'analisi svolta dalla Sezione sui bilanci di esercizio 2021 è stato approfondito l'aspetto della corretta gestione del Fondo pluriennale vincolato (FPV) in base alle disposizioni normative vigenti e ai principi contabili dell'armonizzazione, con riferimento, in particolare, all'adozione dei cronoprogrammi di spesa (D. Lgs. n. 118/2011, all. 4/2, § 5.3.1).

Lo scopo del fondo pluriennale vincolato è quello di offrire copertura alle obbligazioni e agli impegni legittimamente assunti dall'ente territoriale e, pertanto, il vincolo pluriennale è rivolto alla conservazione delle risorse necessarie per onorare le relative scadenze finanziarie (Corte cost., sent. n. 247 del 2017): esso non può, per le caratteristiche che lo connotano, avere una proiezione meramente annuale.

A tal proposito, la Sezione ha richiamato, nello svolgimento della funzione di controllo, i principi che soprassiedono all'operatività dell'istituto del FPV il quale, come noto, costituisce garanzia di una corretta pianificazione degli interventi, anche per consentire *in itinere* ed *ex post* un'analisi delle ragioni di eventuali scostamenti tra risultati e obiettivi, purché accompagnato dal cronoprogramma aggiornato, rammentando, altresì, che la non veritiera rappresentazione dell'imputazione alle annualità del FPV costituisce elemento di criticità.

La Sezione, al riguardo, ha evidenziato l'importanza di una scrupolosa programmazione della spesa di investimento, in coerenza con i relativi cronoprogrammi, che devono essere costantemente aggiornati, e del corretto impiego del FPV, strumento essenziale al fine di avvicinare il momento dell'acquisizione delle risorse a quello del loro impiego, secondo il principio della competenza finanziaria potenziata. Quest'ultimo prevede che il fondo pluriennale vincolato sia uno strumento di rappresentazione e previsione delle spese

pubbliche territoriali che evidenzi con trasparenza ed attendibilità il procedimento di impiego delle risorse acquisite dall'ente che richiedono un periodo di tempo ultrannuale per il loro effettivo utilizzo; in quest'ottica, ai fini di una verifica della congruità della formazione del fondo pluriennale, assume valore strategico la sussistenza e l'aggiornamento del cronoprogramma della spesa che indichi gli esercizi in cui l'obbligazione giuridica andrà a scadere e diverrà esigibile e per la redazione del cronoprogramma è necessaria un'attenta regolamentazione dell'attività amministrativa dell'Ente.

Le regole contabili contengono strumenti in grado di accompagnare l'intero ciclo dell'investimento, monitorando il rispetto del cronoprogramma e fornendo indicazioni utili in chiave di controlli interni.

L'art. 183, c. 3, del TUEL stabilisce che possono essere finanziate con il FPV tutte le spese degli esercizi successivi relative ad investimenti per lavori pubblici a condizione che la gara sia stata formalmente indetta, con aggiudicazione definitiva entro l'esercizio successivo. In difetto, fatte salve alcune eccezioni di legge (cfr., in particolare, all. 4/1, p. 5.4. decreto legislativo n. 118/2011), l'entrata accertata confluisce nel risultato di amministrazione, sottraendosi al finanziamento del quadro economico di spesa programmato. Come precisato sul punto dalla Sezione delle Autonomie, l'ente locale deve impegnare le sole spese (escluse quelle di progettazione) per le quali possa "*(..) dimostrare di avere effettivamente e concretamente avviato il procedimento di impiego delle risorse per la realizzazione del lavoro pubblico*" (cfr. del. n. 23/SEZAUT/2015 e n. 32/SEZAUT/2015).

I profili attinenti alla corretta determinazione del risultato di amministrazione e, quindi, dell'equilibrio di bilancio, appaiono dunque influenzati anche dalla verifica attinente al fondo pluriennale vincolato, in ciò contemplata espressamente come voce di spesa dall'art. 186 del TUEL; come è noto, l'istituto del FPV "*serve a garantire gli equilibri del bilancio nei periodi intercorrenti tra l'acquisizione delle risorse ed il loro impiego*" (Corte cost., sent. n. 6/2017) e la criticità, ove rilevata, riverbera naturalmente i suoi effetti ai fini della costruzione degli equilibri di bilancio: di talché, ove vi sia una "*omessa ed errata applicazione degli istituti del nuovo ordinamento contabile armonizzato*", essa determina in concreto "*una rendicontazione degli esercizi (…) totalmente inattendibile e preclusiva di un reale controllo sulla gestione finanziaria dell'ente*" (Corte dei conti, Sezione Lombardia, del. n. 16/2019/PRSP) e di conseguenza "*una grave irregolarità*" contabile.

Sotto tale profilo, la Sezione Autonomie richiama pertanto gli enti locali a programmare la spesa di investimento in coerenza con i cronoprogrammi ed a impiegare correttamente il FPV che deve sempre costituire uno strumento di misurazione della diacronia tra acquisizione di risorse e relativo impiego.

Puntuali indicazioni in tal senso sono contenute nel par. 3 delle Linee di indirizzo della delibera della Sezione delle Autonomie n. 2/2021/INPR, ove viene esaltato il ruolo fondamentale della fase di programmazione e progettazione degli investimenti pubblici, e viene ribadito, richiamando i precedenti della Sezione, il ruolo strategico del cronoprogramma che implica l'individuazione delle risorse finanziarie, la scomposizione del lavoro in fasi, e la determinazione dei tempi di realizzazione di ciascuna fase. La componente temporale costituisce l'elemento determinante per l'efficacia del ciclo programmatico e trova uno strumento di monitoraggio nell'istituto del Fondo pluriennale vincolato il quale, a seguito della modifica dei principi contabili operata con il D.M. 1 marzo 2019, viene costituito sull'intero quadro economico all'atto dell'avvio della fase di progettazione del livello minimo, sulla base della mera prenotazione della spesa, ma con l'obbligo di attivare gli strumenti di controllo sul rispetto dei tempi di progettazione al fine di poter confermare nel rendiconto dell'esercizio successivo le risorse nel FPV evitando di far confluire le somme in economia, con l'obbligo di iniziare nuovamente il ciclo.

In pratica, pur con i complessi tecnicismi che caratterizzano il fondo pluriennale vincolato, le regole contabili contengono strumenti in grado di accompagnare l'intero ciclo dell'investimento (progettazione, procedura di affidamento, contrattualizzazione, esecuzione, collaudo) monitorando il rispetto del cronoprogramma, e fornendo, attraverso l'indicatore n. 14 del rendiconto, indicazioni utili in chiave di controllo strategico e sulla *performance* e per l'attivazione di misure correttive. Il monitoraggio del ciclo tecnico e del ciclo finanziario della spesa di investimento deve utilizzare, in modo adeguato, tali "indicatori" di andamento gestionale per garantire attendibilità e veridicità alla previsione e alla realizzazione nel ciclo di bilancio.

Essendo il FPV, come detto, astretto a una funzione essenzialmente programmatoria, diviene evidente che le eventuali patologie si riverberano in termini di necessaria verifica tra quanto delineato negli atti fondamentali dell'ente e, in particolare, nel programma amministrativo

di mandato e quanto effettivamente realizzato, segnatamente per ciò che concerne il controllo strategico e in termini di controllo sulla gestione.

La Sezione ha ribadito quindi la natura "identitaria univoca" del fondo pluriennale vincolato, la cui disciplina è assolutamente astretta dalla finalità di conservare la copertura delle spese pluriennali (Corte cost., sent. n. 247/2017): così che esso, da un punto di vista genetico, è costituito da risorse accertate, destinate al finanziamento di obbligazioni passive dell'Ente già impegnate, ed esigibili in esercizi successivi a quello in cui è accertata l'entrata (allegato 4/1, punto 9.8, del D. lgs. n. 118 del 2011) (Corte Cost., sent. n. 6/2017), mentre dal punto di vista funzionale "*ove...le fonti di finanziamento si riferiscano a spese per le quali non sia stata perfezionata la relativa obbligazione giuridica, esse affluiscono al risultato di amministrazione (quota vincolata o destinata in prevalenza), per la relativa riprogrammazione*" (Corte dei conti, del. n. 4/SEZAUT/2018/FRG).

La costruzione di un adeguato cronoprogramma della spesa (sia per quanto riguarda le fasi di progettazione sia in occasione della maturazione degli stati di avanzamento dell'intervento) e, in sintesi, l'efficace programmazione a ciò conseguente, dovrà pertanto essere assicurata "*…in un'ottica di salvaguardia degli equilibri generali di competenza e di cassa sia del bilancio sia della gestione*" (Corte dei conti, del. n. 4/SEZAUT/2018/FRG), cosi come il continuo e costante aggiornamento dei cronoprogrammi degli investimenti dovrà essere effettuato già a partire dallo studio di fattibilità economico-finanziaria e della progettazione.

Tra gli enti selezionati sono stati individuati n. 17 Comuni che hanno presentato la criticità relativa alla corretta costituzione del Fondo pluriennale vincolato (FPV) (*cfr.* del n. 24/2023/PRSE - *Comune di Portomaggiore*; n. 33/2023/PRSE – *Comune di Casola Valsenio*; n. 39/2023/PRSE – *Comune di Marano sul Panaro*; n. 40/2023/PRSE – *Comune di Roccabianca*; n. 50/2023/PRSE – *Comune di Polinago*; n. 51/2023/PRSE – *Comune di Riolunato*; n. 66/2023/PRSE – *Comune di Mesola*; n. 67/2023/PRSE – *Comune di Pellegrino Parmense*; n. 68/2023/PRSE – *Comune di Montecreto*; n. 76/2023/PRESE – *Comune di Ferriere*; n. 77/2023/PRSE - *Comune di Pennabilli*; n. 86/2023/PRSE – *Comune di Poviglio*; n. 108/2023/PRSE – *Comune di Casteldeci*; n. 124/2023/PRSE – *Comune di Agazzano*; n. 148/2023/PRSE – *Comune di Vergato*; n. 182/2023/PRSE – *Comune di Berceto*; n. 200/2023/PRSE – *Comune di Talamello*).

Nella maggior parte dei casi la criticità attiene alla re-imputazione del FPV ad un solo esercizio, motivata sulla base di una presumibile ultimazione delle opere nel corso dell'esercizio 2022 rispetto ad interventi con esigibilità al 31.12.2021.

Il Comune di Polinago (*cfr.* del. n. 50/2023/PRSP), in merito al FPV e al cronoprogramma di spesa, dopo aver riferito che le re-imputazioni sono state effettuate solo sul primo anno in considerazione dell'orizzonte temporale limitato della spesa di investimento, ha precisato che la maggior parte degli investimenti in essere al 31 dicembre 2021 non sono stati inseriti nel cronoprogramma bensì tra i residui.

In un caso è stata accertata la coerenza nell'ammontare del FPV iscritto nel rendiconto 2021, ma l'allegato di rendiconto relativo alla composizione per missioni e programmi del FPV è risultato incompleto, non riportando i dati del fondo ad inizio esercizio e non distinguendo tra quanto impegnato e riaccertato, e il FPV al 31 dicembre 2021 è risultato interamente imputato alla colonna relativa alle spese impegnate dell'esercizio 2021 con imputazione a esercizi successivi a quelli considerati nel bilancio pluriennale e coperte dal FPV (*cfr.* del. n. 86/2023/PRSE – *Comune di Poviglio*).

Per alcuni degli enti sottoposti a controllo, tuttavia, è stata accertata addirittura una ben più grave situazione di assenza di programmazione e/o di omessa costituzione del FPV.

Ad esempio, per quanto riguarda il Comune di Pellegrino Parmense (*cfr.* del. n. 67/2023/PRSE) è emerso che l'Ente non ha adottato cronoprogrammi in relazione alle spese pluriennali.

Dall'esame istruttorio condotto sul rendiconto 2021 del Comune di Pennabilli (*cfr.* del. n. 77/2023/PRSE) è emerso che l'Ente non ha adottato appositi cronoprogrammi di spesa e la re-imputazione del FPV su un solo esercizio è stata motivata con riferimento a opere minori concluse nel corso del 2022.

Quanto al Comune di Casteldelci (*cfr.* del. n. 108/2023/PRSE), il fondo pluriennale vincolato, sia per la parte corrente sia per la parte in conto capitale, non risulta costituito, così come negli esercizi precedenti. Sul punto, come riportato nella delibera di questa Sezione n. 79/2021/PRSP, l'Ente aveva dichiarato che, all'esito dell'approvazione del rendiconto per l'esercizio 2020, avrebbe provveduto alla costituzione del fondo pluriennale vincolato e la Sezione, con successiva deliberazione n. 140/2021/PRSP, rilevando una *non adeguatamente*

motivata mancata costituzione del fondo a rendiconto 2020, aveva raccomandato all'ente di provvedervi quanto prima.

In merito al FPV, l'ente ha riferito di non aver provveduto all'adozione di veri e propri cronoprogrammi di spesa, a causa soprattutto della grave carenza di personale, precisando che le spese di investimento sono state riportate a fine anno come residui passivi, essendosi perfezionata l'obbligazione giuridica entro il 31 dicembre 2021, con l'ultimazione dei lavori nell'anno di competenza e presentazione delle relative fatture i cui pagamenti sono stati effettuati nel 2022.

Dai dati istruttori sopra evidenziati emerge la mancata movimentazione del fondo pluriennale vincolato (FPV) per gli anni 2021 e 2022 sia in parte corrente sia in conto capitale.

Va a tal proposito rammentato che, a seguito della deliberazione n. 109/2020/PRSP con cui era stata rilevata la mancata costituzione del FPV, l'Ente aveva trasmesso le misure correttive con nota del 29 gennaio 2021 nella quale asseriva che già durante l'esercizio 2020 il fondo sarebbe stato costituito.

In proposito, la Sezione, preso atto della perdurante assenza del fondo pluriennale vincolato, ha sottolineato ancora una volta che condizione indispensabile per il raggiungimento degli obiettivi di trasparenza contabile e del progressivo avvicinamento dei momenti della competenza e della cassa - espressione della competenza finanziaria potenziata che costituisce uno dei principi informatori dell'armonizzazione contabile - è la puntuale valorizzazione delle nuove grandezze introdotte dalla riforma, fra cui appunto il Fondo Pluriennale Vincolato, che incide in via immediata e diretta sulla quantificazione e rappresentazione del risultato di amministrazione.

A dimostrazione della mancata costituzione del pur necessario FPV è la dichiarazione dell'ente di aver sottoscritto, nel 2021, l'accordo decentrato integrativo nonché costituito il fondo per il trattamento accessorio sebbene non risulti alcuna movimentazione, nell'esercizio in questione, nel fondo pluriennale vincolato di spesa corrente.

Le risorse destinate, quindi, al trattamento accessorio, una volta firmato il contratto decentrato integrativo, dovranno essere imputate contabilmente all'esercizio in cui tali obbligazioni scadono o diventano esigibili andando a confluire nel fondo pluriennale vincolato di parte spesa corrente.

La Sezione, pertanto, per le ragioni sopra esposte, ha ribadito all'ente di provvedere alla corretta valorizzazione del fondo pluriennale nei termini indicati, come già raccomandato con precedente deliberazione n. 64/2022/PRSE.

La Sezione ha rammentato che "*la non corretta determinazione del FPV, al pari della sua mancata rappresentazione in bilancio, determina la violazione del principio di veridicità ove si ponga mente al fatto che il Fondo assolve alla funzione di garantire l'adempimento di obbligazioni «legittimamente assunte e in origine dotate di piena copertura finanziaria» (sentenza n. 247/2017 della Corte Costituzionale), e che pertanto la non corretta iscrizione vizia il documento contabile della sua funzione essenziale, di veicolo trasparente di rappresentazione degli equilibri pregiudicando, altresì, il suo carattere di bene pubblico come ripetutamente affermato dalla Consulta (sentenza n. 184/2016)*" (Corte dei conti, Sezione Veneto, del. n. 18/2019/PRSP).

Il Comune di Talamello (*cfr.* del. n. 200/2023/PRSE) ha riferito che "*i cronoprogrammi di spesa con imputazione ad un solo anno sono stati predisposti in funzione di un'informativa non sufficientemente adeguata e, al fine di prevenire le criticità e i tempi di attraversamento delle varie fasi del ciclo, risultano oggetto di valutazione in sede di riaccertamento dei rendiconti successivi*". Le circostanze dedotte dall'Ente determinano uno svuotamento della funzione del Fondo e del relativo cronoprogramma e denotano dunque una sostanziale carenza di programmazione della spesa.

In conclusione, per il superamento della criticità relativa alla corretta costituzione del Fondo pluriennale vincolato, si rende necessaria da parte degli enti territoriali un'implementazione della capacità di programmazione della spesa di investimento, di redazione e di aggiornamento dei relativi cronoprogrammi e di corretto impiego del FPV, provvedendosi, laddove necessario, da parte degli enti maggiormente deficitari anche a rivedere l'organizzazione interna, soprattutto il canale di comunicazione tra uffici tecnici e ragioneria, impostando la programmazione in coerenza con cronoprogrammi dettagliati e attendibili in funzione dei quali impostare le previsioni di bilancio.

2.6 Rapporti crediti/debiti organismi e società partecipate

L'esame dei rendiconti 2021 ha fatto emergere in alcuni casi criticità riguardanti i rapporti creditori e debitori tra gli enti analizzati e gli organismi partecipati. Come noto, è un principio generale affermato dalla Corte costituzionale il fatto che "*nel settore della finanza pubblica allargata le partite creditorie e debitorie afferenti alle relazioni tra enti pubblici, debbono essere rappresentate nei rispettivi bilanci in modo preciso, simmetrico, speculare e tempestivo*" (Corte cost. sentenze n. 252/2015 e n. 6/2019).

Pertanto, al fine di evitare di minare sia l'equilibrio macroeconomico della finanza pubblica allargata, sia quello del singolo ente territoriale che vi partecipa e più in generale per il regime delle relazioni finanziarie tra gli enti del settore pubblico allargato, è necessaria la trasparenza dei rispettivi bilanci, ove la dimensione finanziaria deve essere rappresentata in modo intelligibile attraverso il rispetto di ciò che la direttiva europea 2011/85/UE dell'8 novembre 2011 aveva introdotto relativamente ai requisiti per i quadri di bilancio degli Stati membri, denominata "regole di bilancio numeriche", mediante una lettura sistematica e costituzionalmente orientata.

La disamina dei documenti concernenti il Comune di Pennabilli (cfr. **del. n. 77/2023/PRSP**) e il Comune di Montecreto (cfr. **del. n. 68/2023/PRSE**) ha fatto emergere che la nota informativa allegata al rendiconto non risultava corredata dalla doppia asseverazione da parte di tutti i rispettivi organi di controllo.

La Sezione ha richiamato gli Enti e gli organismi partecipati, e per essi i rispettivi Organi di revisione, a tale essenziale adempimento nella verifica dei debiti e dei crediti, necessario al fine di evitare eventuali incongruenze e garantire piena attendibilità dei dati: infatti, secondo quanto affermato dalla Sezione delle Autonomie (del. 2/SEZAUT/2016/QMIG), "*l'asseverazione da parte dell'organo di revisione degli enti strumentali e delle società controllate e partecipate è sempre necessaria, a nulla rilevando che dal bilancio societario sia possibile individuare in modo analitico i singoli rapporti debitori e creditori esistenti nei confronti dell'ente socio, senza previsione di compensi aggiuntivi. In caso di inerzia da parte degli organi di revisione degli enti strumentali e delle società controllate e partecipate, il soggetto incaricato della revisione dell'ente territoriale segnala tale inadempimento all'organo esecutivo dell'ente territoriale che assume senza*

indugio, e comunque non oltre il termine dell'esercizio finanziario in corso, i provvedimenti necessari ai fini della riconciliazione delle partite debitorie e creditorie (art. 11, co. 6, lett. j, d.lgs. n. 118/2011)".

Per il Comune di Pennabilli, inoltre, il prospetto dimostrativo per la rilevazione dei debiti e crediti reciproci tra l'ente e gli organismi partecipati, di cui all'art. 11, c. 6, lett. j, D. Lgs. n. 118/2011, evidenziava casi di mancata conciliazione dei rapporti creditori e debitori tra l'ente e gli organismi partecipati e il Comune non risultava aver assunto, entro il termine dell'esercizio finanziario in corso, i provvedimenti necessari ai fini della riconciliazione delle partite debitorie e creditorie.

In proposito la Sezione, sottolineando l'importanza della riconciliazione delle reciproche partite creditorie e debitorie dell'ente e dei propri organismi partecipati, nonché della doppia asseverazione delle stesse da parte dei rispettivi organi di revisione ha rilevato l'opportunità che l'Ente, ai sensi dell'art. 11 c. 6 lett. J, del D. Lgs. 118/2011, assumesse senza indugio, e comunque non oltre il termine dell'esercizio finanziario in corso, i provvedimenti necessari ai fini della riconciliazione delle partite debitorie e creditorie.

L'esigenza della tempestività è stata presa in considerazione anche per il Comune di Sasso Marconi (cfr. **del. n. 174/2023/PRSE**), il quale ha rappresentato che la doppia asseverazione è stata effettuata successivamente all'approvazione del rendiconto per gli anni 2020, 2021 e 2022. La Sezione ha raccomandato all'Ente di attuare ogni utile iniziativa volta a garantire che la doppia asseverazione sia resa disponibile tempestivamente nei successivi esercizi, rammentando che l'art. 11, c. 6, lett. j, D. Lgs. n. 118/2011 dispone che la relazione sulla gestione da allegare al rendiconto dell'ente territoriale debba riportare gli esiti della verifica dei crediti e debiti reciproci con i propri enti strumentali e le società controllate e partecipate.

Dall'analisi della documentazione relativa al rendiconto 2021 del Comune di Agazzano (cfr. **del. n. 124/2023/PRSP**), sono emerse alcune incongruenze tra quanto riportato nel questionario e quanto indicato nella relazione dell'Organo di revisione, e l'Ente non ha comunicato esplicitamente se tutti i prospetti dimostrativi di cui all'art. 11, comma 6, lett. j, d.lgs. n. 118/2011 dei debiti e crediti reciproci tra l'Ente e gli organismi partecipati recassero la doppia asseverazione dei rispettivi organi di revisione.

In merito alle incongruenze, la Sezione ha rammentato innanzitutto il ruolo dell'Organo di revisione, che "(..) *da un lato, assume la qualificazione di organo tecnico di controllo che somma su di sé obblighi e responsabilità della revisione, da svolgere in aderenza a precise regole giuridiche, e,*

dall'altro, assume l'obbligo della prestazione non nell'interesse esclusivo del committente (l'ente locale) bensì nell'interesse pubblico alla sana e corretta gestione dell'ente. Depone in tal senso, la disposizione dell'art. 239 del TUEL, che ne suggella l'imprescindibile rapporto di collaborazione con la Corte dei conti, istituendo uno stretto raccordo sul piano soggettivo tra i controlli interni e quelli esterni relativi alla gestione. Il tutto in coerenza con il nuovo sistema dei controlli interni delineato dal d.l. n. 174/2012, che attribuisce all'organo di revisione una funzione neutra, a tutela ausiliaria di un interesse generale dello Stato ordinamento" (Sez. Autonomie, del. n. 16/2018 "*Linee guida e relativo questionario per gli Organo di revisione degli enti locali per l'attuazione dell'articolo 1, commi 166 e seguenti, della legge 23 dicembre 2005, n. 266. Rendiconto della gestione 2017*").

Tale ausilio nei confronti della Corte dei conti deve essere svolto con la "*diligenza del mandatario*", assicurando la veridicità, correttezza e completezza dei dati e delle informazioni trasmesse, assumendosene la piena responsabilità, in quanto ai sensi dell'art. 240 TUEL i revisori "*rispondono della veridicità delle loro attestazioni e adempiono ai loro doveri con la diligenza del mandatario*"; pertanto, la Sezione ha rimarcato che l'Organo di revisione deve verificare che il questionario contenga informazioni che trovano adeguata corrispondenza nei documenti contabili.

Il Comune di Marano sul Panaro ed il Comune di Polinago (cfr., rispettivamente, **del. n. 39/2023/PRSP** e **del. n. 50/2023/PRSE**) hanno rappresentato l'impossibilità di acquisire dalla società partecipata Hera S.p.a. i dati relativi ai reciproci rapporti debitori/creditori, asseverati dall'organo di revisione societario.

La Sezione, in proposito, ha sottolineato che, alla luce del dettato normativo, l'obbligo incombe anche sulle società quotate in quanto la relazione sulla gestione allegata al rendiconto descrive gli esiti della verifica dei crediti e debiti reciproci con i propri enti strumentali e le società controllate e partecipate. Tale documento illustrativo fornisce una rappresentazione della gestione dell'ente, nonché dei fatti di rilievo verificatisi dopo la chiusura dell'esercizio e di ogni eventuale informazione utile ad una migliore comprensione dei dati contabili.

Inoltre, la vigilanza cui sono sottoposte le società quotate su mercati regolamentati da parte della Commissione Nazionale per le Società e la Borsa (CONSOB) e i prescritti adempimenti aggiuntivi rispetto alle società non quotate, (ad es. redazione trimestrale del bilancio, relazioni informative dei dati contabili, revisione obbligatoria, comunicati stampa, etc.), pur

soddisfando l'esigenza di trasparenza e di verificabilità dei bilanci di dette società, rispondono a finalità diverse rispetto a quella di monitoraggio e corretta rappresentazione degli equilibri di bilancio dell'ente pubblico socio e non valgono ad escludere da tale ambito i controlli intestati alla Corte dei conti dall'art. 3, c. 1, lett. e), del D.L. n. 174 del 2012.

Non sussiste, pertanto, come invece è stato disposto per altri casi dal legislatore, un'esplicita esclusione, segno della volontà di estendere l'ambito applicativo della disposizione anche alle società quotate; sul punto, la giurisprudenza contabile aveva sottolineato, con riferimento all'art. 6, c. 4, del D.L. n. 95/2012, che la *ratio* appariva, infatti, quella di rendere monitorabili e trasparenti i reciproci rapporti finanziari fra ente e società partecipate discendenti dai relativi contratti di servizio, esigenza che si manifesta nei confronti di qualunque organismo societario.

La Sezione delle Autonomie ha altresì evidenziato che la corretta rilevazione delle ridette posizioni mira a salvaguardare gli equilibri di bilancio, attenuando il rischio di emersione di passività latenti per l'ente territoriale, suscettibili di tradursi in un esborso finanziario (cfr. del. n. 2/2016/QMIG); quindi, il Collegio ha ribadito che l'adempimento di cui all'art. 11, c. 6, lett. j) del D. Lgs. 118/2011 riguarda i rapporti con tutti gli enti strumentali e le società controllate e partecipate dal Comune e va esteso anche alle società quotate nei mercati regolamentati, invitando l'Amministrazione comunale a rinnovare la richiesta ad Hera S.p.a., ribadendo l'obbligo.

2.6.1 Rapporti enti locali/unioni

L'art. 11, c. 6, lett. J, del D. Lgs. n. 118/2011 contempla, tra i soggetti tenuti all'asseverazione, le società controllate e partecipate e gli enti strumentali e, pertanto, le Unioni, non ricadendo in queste categorie, non soggiacciono espressamente agli obblighi formali di asseverazione intestati, in particolare, all'Organo di revisione dal citato art. 11. Tuttavia, l'esigenza di garantire la necessaria corrispondenza tra le poste iscritte nel bilancio dell'Ente con quelle dell'Unione assume in ogni caso una sua autonoma rilevanza, di respiro costituzionale (Corte cost., sent. n. 6/2019).

È evidente che la mancata riconciliazione dei crediti e dei debiti reciproci realizza un *vulnus* per gli equilibri di bilancio, o quanto meno potrebbe incidere sulla loro parziale

inattendibilità, dal momento che le poste iscritte non trovano la necessaria conferma, in termini di richiesta oggettività, della loro simmetrica iscrizione. Del resto, in ossequio ai principi fondanti della disciplina del bilancio pubblico, secondo cui gli assetti dell'equilibrio e della copertura devono essere ipotizzati secondo una stima attendibile delle espressioni numeriche, la Corte costituzionale ha più volte sottolineato che la "*copertura finanziaria delle spese deve indefettibilmente avere un fondamento giuridico, dal momento che, diversamente opinando, sarebbe sufficiente inserire qualsiasi numero nella parte attiva del bilancio per realizzare nuove o maggiori spese*" (Corte cost., sent. n. 197/2019).

Questa Sezione, anche negli anni precedenti (cfr. *ex multis* del. n. 39/2021/PRSE e del. n. 46/2021/PRSE) ha ripetutamente messo in evidenza tale esigenza sostanziale, volta a preservare gli equilibri di bilancio in termini di effettività, che è alla base dell'analisi delle criticità emerse in occasione della verifica della riconciliazione dei crediti e debiti reciproci dei Comuni con l'Unione.

In relazione alla quantificazione esatta dei rapporti creditori e debitori ancora in essere con l'Unione Terre e Fiumi, il Comune di Jolanda di Savoia (*cfr.* ***del. n. 176/2023/PRSP***), ente con procedura di riequilibrio finanziario pluriennale in corso, ha precisato la quantificazione dei debiti del Comune nei confronti dell'Unione alla data del 21 settembre 2023, mentre i legali di parte dell'Unione a loro volta in pari data hanno trasmesso al Comune la documentazione a suo tempo richiesta riguardante i bilanci di ASP, gli oneri di urbanizzazione e le sanzioni amministrative, che tuttavia non è stata ancora esaminata dal Comune stesso. Evidenziando il ritardo nel completamento dell'analisi della documentazione pervenuta dal Comune, la Sezione ha sottolineato che tale protrazione nell'azione di verifica e valutazione rappresenta una criticità rilevante. La Sezione aveva già più volte rimarcato la necessità di una chiara e certa definizione dei rapporti creditori, necessaria a dare certezza dell'effettività del risultato di amministrazione e, quindi, del percorso di risanamento del Comune di Jolanda; l'inerzia può invece comportare ritardi nella definizione delle posizioni creditizie e debitorie tra il Comune e l'Unione Terre e Fiumi, generando incertezza e potenziali difficoltà nell'attuazione di decisioni e misure necessarie; pertanto, il Collegio ha ritenuto essenziale che il Comune affronti con sollecitudine questo ritardo, attuando le azioni idonee a risolvere la questione al più presto possibile.

Relativamente al Comune di Medolla (*cfr.* ***del. n. 212/2023/PRSP***), la Sezione ha riscontrato addirittura la totale rarefazione dei canali informativi tra Comune ed Unione, funzionali alla ricostruzione delle rispettive poste di bilancio nonché dei conseguenti vincoli di finanza pubblica, che sono indispensabili per accertare il rispetto delle regole poste a tutela dell'illustrato principio di invarianza della spesa, espressione del canone costituzionale dell'art. 97 Cost.

La discrasia tra documentazione prodotta e ammontare dei capitoli di entrata e uscita è quindi dipesa dal ritardo con il quale l'Unione ha inviato i prospetti al Comune al fine di realizzare la doverosa quadratura.

In occasione dell'istruttoria è emerso anche che il Comune non ha provveduto a riconciliare – se non con grave ritardo a fine anno 2023, e dietro sollecitazione della Sezione - i rapporti creditori e debitori con l'Unione dei Comuni di cui fa parte, peraltro solo con riferimento al precedente esercizio 2020.

La Sezione ha premesso che il nucleo della sana gestione finanziaria consiste nella corretta determinazione della situazione economico-finanziaria da cui prende le mosse e a cui, successivamente, approda la gestione finanziaria. Tale determinazione è strettamente correlata al principio di continuità degli esercizi finanziari, per effetto del quale ogni determinazione infedele del risultato di amministrazione si riverbera a cascata sugli esercizi successivi, che nella fattispecie viene a mancare.

Ne risulta così coinvolto in modo durevole l'equilibrio del bilancio, che secondo i principi espressi dalla Corte costituzionale viene ad essere vulnerato ove si verifichi la violazione dei principi generali di contabilità pubblica previsti dal D. Lgs. n. 118 del 2011, con conseguente, indebito e non consentito, ampliamento della capacità di spesa, dal momento che le condotte che si discostino da detti principi "*non costituiscono solamente un vizio formale dell'esposizione contabile, ma risultano strumentali ad una manovra elusiva della salvaguardia degli equilibri del bilancio (…) presidiati dall'art. 81 Cost. [... e comportano] una lesione agli equilibri di bilancio (…) in relazione ai principi contabili di cui al D. Lgs. n. 118 del 2011*" (Corte cost., sent. n. 279/2016).

Ciò premesso, fanno capo all'Ente precisi obblighi che la giurisprudenza di questa Corte ha già messo in evidenza (Sez. contr. Toscana, del. n. 13/2011/PAR, 42/2012/PAR, 3/2014/PAR). Ne consegue che per la verifica anzidetta, l'ente locale è tenuto - in primo

luogo - a operare una ricognizione della spesa complessiva discendente dal fenomeno associativo. In secondo luogo, l'allineamento delle poste di bilancio reciproche tra Comuni e Unione costituisce il secondo momento essenziale non solo di regolarità contabile e amministrativa degli atti, ma anche di garanzia dell'adozione delle conseguenti scelte politico-amministrative sull'Unione e per le ricadute che tali scelte hanno sui bilanci dei Comuni. Da ciò deriva la necessità di una attenta verifica dei rapporti debitori e creditori fra Unione e Comuni al fine di scongiurare il formarsi, nel bilancio della Unione, di residui attivi in realtà insussistenti perché non corrispondenti ai residui passivi dei Comuni e di scongiurare altresì il rischio di insolvenza della Unione con conseguente "effetto domino" sui bilanci dei Comuni chiamati ad intervenire in soccorso del bilancio dell'Unione. I Comuni, nei loro bilanci, devono istituire capitoli di spesa "specializzati" per ogni servizio trasferito, trattandosi di una condizione imprescindibile per parificare i debiti e i crediti alla fine dell'esercizio e ricostruire con chiarezza i flussi fra enti. Nel caso dell'Unione la governance da parte del Comune appare maggiormente stringente, dal momento che, come prevede l'art. 32 del TUEL, siedono all'interno della stessa gli stessi rappresentanti politici ("amministratori in carica dei comuni associati"): dal che ne discende – o ne dovrebbe discendere - la diretta cognizione della situazione finanziaria da parte di costoro, chiamati ad approvare in seno all'Unione i documenti contabili finanziari fondamentali e le relative variazioni.

Il terzo momento fondamentale che fa capo all'ente locale e all'Unione è quello relativo alle variazioni di bilancio conseguenti all'esito della riconciliazione per garantire il rispetto del limite di spesa e l'attendibilità delle previsioni.

La Sezione ha messo in luce che la stabilità strutturale dell'ente (Corte cost., sent. n. 18/2019), espressione della c.d. "sostenibilità finanziaria" di cui all'art. 97, c. 1, Cost., non può essere affidata - pena l'elusione dei principi generali che governano il riparto di competenze delineato dalla Carta costituzionale e, in definitiva, l'*accountability* dell'ente sovvenuto - al mero intervento in sussidiarietà dell'ente sovraordinato, se non in ambiti assolutamente limitati e circoscritti a situazioni eccezionali. In tale prospettiva, l'equilibrio individuale dei singoli enti è un presupposto della sana gestione finanziaria e del corretto esercizio dell'autonomia, nonché del dovere di concorrere a realizzare gli obiettivi macroeconomici nazionali e dell'Unione europea : ed è noto che "*la forza espansiva dell'art. 81, quarto [oggi terzo]*

comma, Cost., presidio degli equilibri di finanza pubblica, si sostanzia in una vera e propria clausola generale in grado di colpire tutti gli enunciati normativi causa di effetti perturbanti la sana gestione finanziaria e contabile" (Corte cost, sent. n. 192 del 2012, sent. n. 184 del 2016, sent. n. 274 del 2017).

In conclusione, il Collegio ha rappresentato che le criticità rilevate in sede istruttoria provocano la lesione del bene bilancio tutelato sotto diversi profili (quello della corretta determinazione del risultato di amministrazione, quello della necessaria simmetria delle poste, ma anche sul versante del principio di rappresentanza democratica e sul versante della tempistica afferente al ciclo di bilancio), tutti convergenti nella violazione dell'attendibilità e della genuinità della determinazione del risultato di amministrazione.

Ne deriva, pertanto, un giudizio di palese inattendibilità delle risultanze del rendiconto, che non adempie allo scopo di "*riassumere in modo chiaro ed attendibile la situazione economico-finanziaria dell'ente che lo adotta*", nell'imprescindibile "*rapporto tra attività e passività, che deve sempre tendere all'equilibrio*" (Corte cost. sent. n. 279/2016, Considerato diritto 3), emergendo altresì l'assenza di segnalazioni trasmesse a questa Sezione da parte degli organi di controllo interno: pertanto, la Sezione ha rimarcato che anche lo stesso comportamento degli organi a ciò deputati e dell'Organo di revisione risulta improntato alla violazione dei più elementari canoni di diligenza che ad essi fanno capo.

2.7 Debiti fuori bilancio (DFB)

In relazione ai debiti fuori bilancio, occorre primariamente ricordare che essi rappresentano obbligazioni verso terzi per il pagamento di determinate somme di denaro, assunte al di fuori delle norme di contabilità pubblica che regolano i procedimenti di spesa degli enti locali. L'art. 194 del TUEL individua, in modo tassativo, le tipologie di debiti fuori bilancio e le relative procedure di riconoscimento. In applicazione dei principi di veridicità, trasparenza ed equilibrio del bilancio, l'Ente, senza attendere l'adempimento annuale previsto dall'art. 193 del TUEL, ha l'obbligo di adottare tempestivamente i provvedimenti di riconoscimento dei debiti fuori bilancio, onde evitare la formazione di oneri aggiuntivi. L'Amministrazione, quindi, deve provvedere immediatamente al finanziamento del debito riconosciuto e al relativo pagamento.

La formazione di debiti fuori bilancio costituisce, quindi, indice della difficoltà dell'ente locale di governare correttamente i procedimenti di spesa, attraverso il rispetto delle norme previste dal TUEL e dai principi contabili.

Quando il fenomeno assume dimensioni rilevanti e reiterate in più esercizi finanziari, è presumibile che gran parte dei debiti fuori bilancio sia riconducibile all'incapacità di porre in essere una corretta politica di programmazione e gestione finanziaria delle risorse e delle spese, alla possibile sottostima degli stanziamenti di bilancio rispetto alle effettive necessità di spesa, ovvero al fine di garantire i vincoli del pareggio e degli equilibri interni (cfr. Sez. reg. contr. Emilia-Romagna, del. n. 143/2022/PRSE, 267/2021/PRSP, 226/2021/PRSE, 206/2021/PRSE, Sez. reg. contr. del. n. 241/2020/PRSE).

Nel caso del Comune di Pellegrino Parmense (*cfr.* ***delib. n. 67/2023/PRSE***), che con deliberazione consiliare n. 25 del 22 luglio 2021 aveva riconosciuto debiti fuori bilancio per € 57.359,01 (e non per € 2.742,20 come indicato nel questionario sui debiti fuori bilancio), doverosamente trasmessa alla Procura della Corte dei conti, l'entità del debito riconosciuto, in rapporto al totale delle spese ai Titoli I e II, ha comportato, nel 2021, il mancato rispetto del parametro obiettivo P6.

Al riguardo, la Sezione ha preliminarmente rammentato che, ai sensi dell'art. 242, c. 1, TUEL, che sono da considerarsi in condizioni strutturalmente deficitarie gli enti locali che presentano gravi e incontrovertibili condizioni di squilibrio, rilevabili da un'apposita tabella, da allegare al rendiconto della gestione, contenente parametri obiettivi dei quali almeno la metà presentino valori deficitari.

Il valore deficitario anche di uno solo di questi parametri - attualmente definiti dal decreto Ministro dell'interno di concerto con il Ministro dell'economia e delle finanze del 28 dicembre 2018 - costituisce di per sé indice di allarme sulla tenuta dei conti in termini di sana, prudente e corretta gestione finanziaria (cfr. Sez. reg. contr. Emilia-Romagna, del. 143/2022/PRSE; Sez. reg. contr. Puglia, deliberazione n. 119/2020/PRSP).

Per questo motivo, il Collegio ha invitato l'Amministrazione comunale ad effettuare un'attenta ricognizione e valutazione delle potenziali passività, già presenti oppure al rischio di insorgenza, ponendo sotto tutela gli equilibri del bilancio mediante accantonamenti specifici nei fondi rischi, ai fini di una sana e corretta gestione finanziaria.

Un'altra situazione in cui la presenza di debiti fuori bilancio ha comportato il mancato rispetto di un parametro di deficitarietà è quella del Comune di Marano sul Panaro (*cfr.* ***del. n. 39/2023/PRSP***): in questo caso, durante l'esercizio 2021 sono stati riconosciuti, con delibera consiliare n. 51 del 30 novembre 2021, debiti fuori bilancio per € 206.485,11, derivanti da sentenza esecutiva n. 584 del 6 aprile 2021 emessa dal Tribunale ordinario di Modena. L'importo, interamente imputato al 2021, è stato coperto con fondi accantonati nel risultato di amministrazione e con entrate proprie. L'Organo di revisione ha attestato la trasmissione della deliberazione alla competente Procura della Sezione regionale della Corte dei conti, ai sensi dell'art. 23, c. 5, della legge n. 289/2002.

La somma ha comportato il superamento della soglia dell'1 per cento prevista per il parametro P6, codice indicatore 13.1, "Debiti riconosciuti e finanziati", che prende a riferimento i debiti fuori bilancio riconosciuti e finanziati, che vengono rapportati con il totale gli impegni del titolo 1 e titolo 2.

Il Collegio ha rilevato, quindi, che l'irregolarità derivante dallo sforamento di uno o più parametri di valutazione della deficitarietà appare potenzialmente foriera di futuri pregiudizi e potrebbe incidere in sede di mantenimento degli equilibri di bilancio del Comune e, più in generale, ai fini di una sana gestione finanziaria.

In particolare, la Sezione ha rammentato che la presenza di debiti fuori bilancio, riconosciuti ai sensi dell'art. 194, comma 1, lettera a), TUEL, è indice di possibile difficoltà dell'apparato amministrativo di governare efficacemente la dinamica del contenzioso, sottolineando l'importanza della sua corretta quantificazione.

Relativamente ai debiti fuori bilancio e alla differenza con l'istituto della transazione, con tutti i profili che ne conseguono, vi è un'ulteriore fattispecie che merita di essere citata in questa sede (*cfr.* ***del. n. 199/2023/PRSP***): il Comune di Crevalcore ha approvato il rendiconto riferito alla gestione dell'anno 2022 con il parere sfavorevole dell'Organo di revisione, e, oltre all'appostazione all'interno del risultato di amministrazione di alcuni accantonamenti ritenuti non corretti, il motivo, come emerso dall'audizione tenutasi coi rappresentanti dell'Ente, è riferibile alla lamentata assenza del parere dell'organo di revisione su una vicenda transattiva approvata dalla Giunta comunale con delibera n. 133 del 3 novembre 2022 relativa, da un lato, a un debito risalente all'anno 2009 per lavori di sistemazione idrica dell'Ente verso la società partecipata *in house*, il cui impegno, seppur cancellato in sede di

riaccertamento straordinario, era stato successivamente accantonato in avanzo, e, dall'altro lato, al credito vantato dal Comune, peraltro non contabilizzato, come emerge dal verbale di audizione, verso la stessa società di € 104.000,00.

In merito all'assenza del parere dell'Organo di revisione sulla vicenda transattiva, l'Ente ha specificatamente richiamato la deliberazione n. 20/2015 della Sezione regionale di controllo per il Piemonte, secondo cui gli accordi transattivi presuppongono la decisione dell'Ente di pervenire ad un accordo con la controparte e che l'istituto giuridico della transazione non rientra nella fattispecie dell'art. 194 del TUEL "riconoscimento di legittimità del debito fuori bilancio"; pertanto, ha sottolineato come non occorra acquisire alcun parere da parte dell'Organo di revisione nel caso in cui la transazione non comporti la necessità di apportare una variazione al Bilancio di Previsione.

Dopo aver ripercorso l'istituto della transazione, la sua disciplina generale, delineandone la figura contrattuale, soffermandosi sulla sua ammissibilità e appurato che secondo consolidata giurisprudenza gli enti pubblici possono transigere le controversie delle quali siano parte, ai sensi dell'art. 1965 e seguenti del codice civile, la Sezione ha affermato che il sindacato giurisdizionale sugli accordi transattivi delle pubbliche amministrazioni deve essere contenuto nei limiti della rispondenza delle transazioni medesime a criteri di razionalità, congruità e prudente apprezzamento, nonché all'idoneità dell'accordo transattivo a conseguire un risparmio di spesa.

Nel caso di specie, dalla delibera di Giunta non si evince la convenienza economica della transazione e risulta una prolungata inerzia dell'Ente locale fino al verificarsi del compimento del periodo prescrizionale, fatto potenzialmente foriero di responsabilità erariale.

Inoltre, l'Ente nelle risultanze istruttorie aveva precisato, anteriormente all'atto di transazione adottato con la citata delibera di Giunta, che l'importo non era dovuto, in quanto in bilancio non era mai stato assunto nessun impegno di spesa al riguardo; nella fattispecie all'esame della Sezione, vengono quindi a mancare gli stessi presupposti necessari per poter procedere ad una valida transazione da parte dell'Ente.

La Sezione, dopo aver approfondito il tema della necessità o meno del parere dell'Organo di revisione anche nell'ipotesi in cui la competenza dell'accordo transattivo sia della Giunta comunale, ha concluso che l'obbligazione originaria assunta in assenza di impegno di spesa

(circostanza esplicitamente dichiarata dall'Ente) è a carico del funzionario (art. 191 TUEL) e che questa, in assenza di esplicito riconoscimento con delibera da parte del Consiglio comunale (art. 194 lett e, TUEL), non può essere in alcun modo riconducibile alla sfera giuridica dell'ente locale, con la logica conseguenza che nessun negozio transattivo o compensativo poteva nel caso specifico validamente concludersi tra Ente locale e soggetto terzo. Le medesime considerazioni possono essere, infatti, impiegate a proposito della pretesa utilizzazione nella fattispecie dello strumento della compensazione, che presuppone la coesistenza e reciprocità tra obbligazioni liquide certe ed esigibili che, peraltro, nel caso di specie, non sono riconducibili, come sopra esplicitato, alla sfera giuridica dell'ente locale.

Pertanto la Sezione, trasmettendo gli atti alla Procura della Corte dei conti per il seguito di competenza, alla luce delle acquisizioni istruttorie, ha accertato che la avvenuta formalizzazione nella fattispecie di un atto transattivo adottato in assenza dei presupposti stabiliti dalla normativa vigente, nonché della osservanza dei principi di logica e dei motivi economici d'interesse pubblico, per le ragioni sopra esplicitate, palesa la noncuranza e la trascuratezza mostrata dalla p.a. nella salvaguardia delle risorse finanziarie dell'ente e quindi del bene bilancio.

2.8 Affidamento transitorio del servizio finanziario

Già nel corso del ciclo dei controlli relativi al rendiconto dell'esercizio 2020, era stato contestato al Comune di Agazzano (*cfr.* ***del. n. 123/2022/PRSE*** – *Comune di Agazzano*) di avere, da un lato, assegnato al Sindaco la responsabilità del servizio amministrativo-contabile ai sensi dell'art. 53, c. 23, L. n. 388/2000 e, dall'altro, affidato ad una società di servizi per la pubblica amministrazione la gestione dei servizi finanziari comunali.

Quanto al primo aspetto, la Sezione aveva rilevato che la carenza di una figura professionale con le necessarie competenze tecniche può creare grave pregiudizio alla corretta ed efficiente gestione contabile dell'ente (cfr. del. n. 272/2021/PRSP).

Per quanto attiene, invece, al conferimento alla società dell'incarico della gestione dei servizi finanziari comunali, la Sezione aveva evidenziato che l'ente locale non può far ricorso all'affidamento di incarichi a soggetti estranei per lo svolgimento di funzioni pubbliche

tipiche dell'organizzazione comunale, come quella di responsabile del servizio finanziario, che deve, invece, necessariamente essere attribuita a personale che dovrebbe essere previsto in organico, in quanto costitutiva dell'organizzazione dell'ente comunale. Diversamente si ricadrebbe, per le ragioni dette, in una non consentita surrettizia forma di esternalizzazione, con ulteriore conseguente elusione delle disposizioni in materia di accesso all'impiego nelle pubbliche amministrazioni, nonché di contenimento della spesa di personale. Inoltre, secondo la Sezione, il principio di buon andamento presupponeva un'attenta programmazione delle fuoriuscite e delle assunzioni di personale al fine di evitare che, per l'erogazione di servizi essenziali che l'ente è tenuto ad espletare, si renda necessario il ricorso a forme di esternalizzazione delle funzioni tipiche, producendo un *vulnus* nell'organizzazione del personale.

Quindi, la Sezione, pur prendendo atto dell'intervenuta urgenza, così come rappresentata dal Comune, di fronteggiare la situazione "inattesa" venutasi a creare, aveva insistito sulla necessità che l'Ente si adoperasse tempestivamente per la copertura del posto di responsabile del servizio finanziario resosi vacante e per una riorganizzazione degli uffici/servizi, evitando, per il futuro, che si verificassero carenze, seppur transitorie, del personale adibito all'espletamento di funzioni proprie del Comune e, come tali, "non esternalizzabili". Inoltre, la Sezione, nel riservarsi di svolgere ulteriori controlli in occasione dei successivi cicli di controllo, aveva evidenziato che la finalità della norma di cui all'art. 53, c. 23, L. n. 388/2000 di operare un contenimento della spesa (obiettivo, peraltro, che deve essere documentato ogni anno, con apposita deliberazione, in sede di approvazione del bilancio) rischiava di essere disattesa per effetto di affidamenti di incarichi per la gestione del servizio finanziario a società esterne.

Nonostante l'avvio delle dovute procedure, la Sezione ha rilevato, nello svolgimento dei controlli relativi al rendiconto 2021, (**del. n. 124/2023/PRSE**), che la copertura del posto di responsabile dei servizi finanziari non era ancora avvenuta. Inoltre, l'Ente ha comunicato di avere provveduto ad affidare nuovamente, fino al 30 giugno 2023, la gestione transitoria dei servizi finanziari ad una società esterna, trasmettendo la determinazione n. 1 del 14 gennaio 2023.

La Sezione, pur prendendo atto dell'avvio, in data 10 maggio 2022, della procedura di assunzione di un istruttore amministrativo-contabile, categoria C, dell'esito negativo delle

procedure di mobilità nazionale e dell'avvio delle procedure per l'affidamento a tempo parziale del richiamato incarico all'omologo responsabile di un comune limitrofo, ha nuovamente riformulato i medesimi rilievi già sollevati nel corso del precedente ciclo di controlli, evidenziando che, a distanza di oltre due anni dalle dimissioni del responsabile del servizio finanziario, l'affidamento di funzioni proprie del Comune e, come tali, non esternalizzabili, non può più essere giustificato da asserite ragioni d'urgenza.

2.9 Violazione del principio di rotazione ed elusione della normativa in materia di acquisizioni in economia mediante affidamento diretto

La vicenda relativa al Comune di Agazzano viene inoltre in evidenza per la violazione dell'art. 36 del D. Lgs. 50/2016, applicabile *ratione temporis* alla fattispecie in esame, in forza del quale anche nelle procedure di affidamento diretto le stazioni appaltanti devono rispettare il **principio di rotazione** e che stabilisce "*in applicazione del principio di rotazione è vietato l'affidamento o l'aggiudicazione di un appalto al contraente uscente nei casi in cui due consecutivi affidamenti abbiano a oggetto una commessa rientrante nello stesso settore merceologico, oppure nella stessa categoria di opere, oppure nello stesso settore di servizi*".

Nel caso di specie, il Comune di Agazzano con determine successive, ha affidato l'attività di *Service e Tutoring* **per quattro volte** alla stessa Società, **dal 10 novembre 2021 al 30 giugno 2023** (Determinazioni n. 263/2021, n. 1 e n. 214/2022 e n.1/2023).

Come indicato nelle Linee guida n. 4 Anac, di attuazione del D. Lgs. 18 aprile 2016, n. 50, recanti "*Procedure per l'affidamento dei contratti pubblici di importo inferiore alle soglie di rilevanza comunitaria, indagini di mercato e formazione e gestione degli elenchi di operatori economici*", il principio di rotazione degli inviti e degli affidamenti si applica alle procedure rientranti nel medesimo settore merceologico e determina che l'affidamento al contraente uscente abbia carattere eccezionale, richiedendo stringenti oneri motivazionali. *Ratio* della norma è non solo di favorire la distribuzione delle opportunità degli operatori economici di essere affidatari di un contratto pubblico, ma anche quella di evitare il consolidarsi di rapporti troppo stretti tra stazione appaltante e operatore economico.

La Sezione ha rilevato inoltre come dall'illegittimo e reiterato affidamento a soggetti esterni dell'incarico della gestione dei servizi finanziari comunali emergano potenziali profili di responsabilità erariale.

Il Comune di Valmozzola (**del. n. 107/2023/PRSE)** ha comunicato in corso di istruttoria di avere iniziato, per contrastare l'evasione tributaria, un controllo per il recupero non solo bonario, emettendo sia il sollecito di pagamento sia il ruolo coattivo per alcune posizioni, affidando l'incarico ad un consulente esterno. A seguito di accertamenti istruttori è emerso tuttavia che quello che impropriamente era stato definito dal Comune come incarico di consulenza esterna era invece da qualificarsi come un appalto di servizi realizzato dall'ente mediante affidamento diretto ad una società di servizi. Da quanto accertato sono emerse gravi criticità.

Viene in evidenza la violazione del principio di rotazione di cui all' art 49, c. 2 del Codice dei contratti pubblici in forza del quale: "*In applicazione del principio di rotazione è vietato l'affidamento o l'aggiudicazione di un appalto al contraente uscente nei casi in cui due consecutivi affidamenti abbiano a oggetto una commessa rientrante nello stesso settore merceologico, oppure nella stessa categoria di opere, oppure nello stesso settore di servizi*". Nel caso di specie, il Comune con due determine successive, ha appaltato il servizio di gestione della banca dati Tributi del comune alla stessa società di servizi, violando il principio di cui sopra in quanto trattasi di una commessa rientrante nel medesimo settore "merceologico"; né può ritenersi nel caso in esame applicabile la deroga prevista dall'art. 49, c. 6, D. Lgs. n. 36/2023 per gli affidamenti diretti di valore inferiore a euro 5.000,00. L'appalto risulta infatti assumere valore indeterminato, non essendo possibile quantificare a priori il compenso dovuto alla società appaltatrice e quindi il rispetto dei limiti previsti dalla vigente normativa per l'acquisizione in economia di servizi mediante affidamento diretto e di quelli che consentono di derogare al principio di rotazione di cui all'art. 49, c. 6, D. Lgs. 36/2023.

L'incarico, pur avendo ad oggetto elaborazione, bonifica banca dati, incroci banche dati e importazione e affiancamento del personale dell'ufficio tributi del Comune, viene retribuito mediante riconoscimento alla società affidataria, in aggiunta al compenso pattuito (euro 4.000,00 più IVA per l'anno 2022 ed euro 3.699,00 oltre IVA per l'anno 2023) un aggio del 17% sulle somme a qualsiasi titolo riscosse a seguito di avvisi di accertamento e ruoli coattivi emessi. Come chiarito dall'ANAC (cfr. delibera n. 514 del 17 giugno 2020) esiste una netta

distinzione tra le attività di semplice supporto agli Uffici Comunali e quelle di accertamento e riscossione diretta da parte dei privati e, conseguentemente, esistono due mercati potenzialmente differenti popolati da operatori economici con strutture organizzative e mezzi economico-finanziari non sempre coincidenti, cosicché al fine di consentire il corretto dispiegarsi della concorrenza sarebbe opportuno prevedere, salvo casi particolari e per ragioni motivate, due procedure selettive distinte per l'affidamento di tali diverse attività. Il servizio di accertamento e riscossione delle entrate tributarie degli enti locali può essere affidato in concessione solo se ricorrono le condizioni previste dal legislatore, che sono tutte riconducibili al principio del necessario trasferimento in capo al concessionario del c.d. rischio operativo. Nel caso di specie, pur essendo il Comune a procedere formalmente alla riscossione e all'emissione dei ruoli coattivi, viene corrisposto alla società appaltatrice un aggio, di importo rilevante e quantificato in misura irragionevole, riconosciuto tipicamente ai concessionari senza che tuttavia vi sia trasferimento del rischio operativo, ma anzi in aggiunta al compenso già concordato, con potenziale conseguente emersione di profili di responsabilità erariale.

2.10 Approvazione del rendiconto oltre il termine di legge

La Sezione ha rilevato in diversi casi l'approvazione del rendiconto oltre il termine di legge (*cfr-* ***del. n. 40/2023/PRSE*** *– Comune di Roccabianca;* ***n. 77/2023/PRSP*** *– Comune di Pennabilli;* ***n. 86/2023/PRSP*** *– Comune di Poviglio;* ***n. 124/2023/PRSE*** *– Comune di Agazzano;* ***n. 174/2023/PRSE*** *- Comune di Sasso Marconi;* ***n. 200/2023/PRSE*** *– Comune di Talamello*).

Sul punto si osserva che a norma del D.L. 50 del 2022, art. 40, c. 5-*bis*, per l'anno 2022, agli enti locali che, alla data di entrata in vigore della legge di conversione del citato decreto[5] abbiano approvato e trasmesso alla banca dati delle amministrazioni pubbliche i rendiconti relativi all'anno 2021, anche se approvati in data successiva al termine del 30 aprile 2022, non si applicano le restrizioni connesse al mancato rispetto dei termini di approvazione dei

[5] La legge 91, di conversione del D.L. 50/2022, è entrata in vigore il 15 luglio 2022.

rendiconti previste in materia di assunzioni[6] e gli stessi enti possono altresì dare applicazione alle disposizioni[7] in materia di destinazione di parte del maggiore gettito dell'imposta municipale propria e della tassa sui rifiuti al potenziamento delle attrezzature e all'incentivazione del personale delle strutture preposte alla gestione delle entrate.

La Sezione ha ritenuto comunque opportuno segnalare l'importanza del puntuale rispetto delle tempistiche normativamente fissate per l'adozione di documenti contabili fondamentali, che rappresentano un momento essenziale del processo di pianificazione e controllo sul quale si articola l'intera gestione dell'ente.

Il Collegio ha rammentato 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, c. 2 e 3, della Cost. circa l'eventuale esercizio di poteri sostitutivi degli organi, poteri attribuiti al Governo, con possibilità di intimare una diffida ad adempiere ed eventualmente nominare un commissario *ad acta*.

Ulteriori limitazioni per l'ente, *ope legis*, si ravvisano nell'esclusivo e limitato utilizzo dell'avanzo di amministrazione "presunto", anziché accertato (artt. 186 e 187 del D. Lgs. n. 267/2000), e nell'impossibilità di ricorrere all'indebitamento attraverso la contrazione di nuovi mutui, secondo quanto stabilito dall'art. 203, comma 1, lett. a) del TUEL, mentre la mancata redazione dell'apposita certificazione sui principali dati del rendiconto da parte dell'ente comporta la sospensione dell'ultima rata del contributo ordinario previsto in favore dell'ente relativamente all'anno in cui l'inadempimento è avvenuto (stante il precetto contenuto nell'art. 161, c. 1 e 3, del TUEL, quest'ultimo nel testo modificato dall'art. 27 c. 7, L. n. 448/2001).

Inoltre, in via provvisoria e sino all'adempimento, la ritardata approvazione del rendiconto comporta la sospensione della seconda rata del contributo ordinario (art. 21 del Principio contabile n. 3 - rendiconto degli enti locali). Va infine ricordato che la mancata approvazione del rendiconto entro il termine del 30 aprile comporta, in virtù dell'art. 227, c. 2-*bis* del TUEL, l'attivazione della procedura prevista dall'art. 141, c. 2, del medesimo TUEL.

[6] Le restrizioni in materia di assunzioni sono previste dall'art. 9, c. 1-*quinquies*, del D.L. 24 giugno 2016, n. 113, convertito, con modificazioni, dalla L. 7 agosto 2016, n. 160.

[7] Tali disposizioni sono previste dall'art. 1, c. 1091, della L. 30 dicembre 2018, n. 145.

2.11 Contrattazione integrativa e fondo salario accessorio

La Sezione (*cfr.* ***del. n. 102/2022/PRSE***) aveva già rilevato in occasione dei controlli sul rendiconto relativo all'anno 2020 che il Comune di Gemmano aveva costituito il fondo per il salario accessorio, certificato dall'organo di revisione, ma non aveva sottoscritto, entro il 31 dicembre 2020, l'accordo decentrato integrativo né effettuato alcun accantonamento nella parte vincolata del risultato di amministrazione. Il Comune aveva dichiarato che le risorse relative al fondo risorse decentrate non erano state reimputate al FPV di parte corrente, ma è stato assunto il relativo impegno contabile così come nell'anno 2019.

Quanto al rendiconto 2021 (*cfr.* ***del. n. 42/2023/PRSE*****)**, dal questionario sul rendiconto è emerso che il fondo per le risorse decentrate non è stato certificato dall'Organo di revisione e che l'Ente non ha sottoscritto, entro il 31 dicembre 2021, l'accordo decentrato integrativo del personale dipendente poiché, secondo quanto affermato dal medesimo Ente, era in corso una revisione del fondo risorse decentrate, in attesa della quale la contrattazione e la gestione del fondo sono state prudenzialmente congelate. Sul punto l'Ente ha dichiarato di aver accantonato nel risultato di amministrazione le somme concernenti l'accordo decentrato integrativo non approvato entro l'esercizio finanziario ma, da un'analisi dei documenti contabili, tali quote non risultano confluite nella parte vincolata del risultato di amministrazione bensì imputate a fondo pluriennale vincolato di parte corrente.

La Sezione ha dunque rinnovato l'esortazione al rispetto per il futuro della sequenza procedimentale già evidenziata nella precedente deliberazione n. 102/2022/PRSE (pubblicata in verità successivamente all'approvazione del rendiconto 2021 per cui l'Ente non vi si è potuto uniformare in tale sede), funzionale alla corresponsione del trattamento accessorio e costituita, in primo luogo, dall'individuazione in bilancio delle risorse; in seconda battuta, dalla costituzione del fondo con cui è impresso alle risorse un vincolo di destinazione e ,da ultimo, dalla fissazione dei criteri di ripartizione delle risorse mediante la contrattazione decentrata, necessaria ai fini di impegno e pagamento. Pertanto, la sottoscrizione del contratto decentrato rappresenta il presupposto per l'erogazione dei trattamenti economici accessori, costituendo il titolo giuridico legittimante il pagamento.

Qualora alla fine dell'esercizio, la sottoscrizione del contratto non sia ancora intervenuta, nelle more della stessa, sulla base della formale delibera di costituzione del fondo e vista la

certificazione dei revisori, le risorse destinate al finanziamento del fondo risultano definitivamente vincolate e, non potendo l'ente assumere l'impegno, le correlate economie di spesa confluiscono nella quota vincolata del risultato di amministrazione.

In conclusione, la Sezione ha richiamato l'Ente al rispetto delle prescrizioni legislative sulla gestione delle risorse destinate al trattamento retributivo accessorio del personale dipendente e all'espletamento delle fasi descritte, prodromiche alla corresponsione del suddetto trattamento, nonché l'Organo di revisione a vigilare sulla corretta costituzione del fondo ed espletare le verifiche prescritte dagli artt. 40 e 40-*bis* del d.lgs. n. 165 del 2001.

2.12 Ritardi nei pagamenti

Il d. Lgs. 9 ottobre 2002, n. 231 "*Attuazione della direttiva 2000/35/CE relativa alla lotta contro i ritardi di pagamento nelle transazioni commerciali*", a seguito delle modifiche introdotte dal D. Lgs. 9 novembre 2012, n. 192, reca disposizioni che si applicano ad ogni pagamento effettuato a titolo di corrispettivo nelle transazioni commerciali concluse a decorrere dal 1° gennaio 2013. Ai sensi dell'art. 2 del D. Lgs. n. 231/2002, per quanto qui d'interesse, si intendono per "transazioni commerciali" i contratti, comunque denominati, tra imprese e pubbliche amministrazioni, che comportano, in via esclusiva o prevalente, la consegna di merci o la prestazione di servizi contro il pagamento di un prezzo; s'intendono per "pubblica amministrazione" le amministrazioni di cui all'art. 3, c. 25, del D. Lgs. 12 aprile 2006, n. 163 ("Codice dei contratti pubblici relativo a lavori, servizi e forniture"), e ogni altro soggetto, allorquando svolgano attività per la quale sono tenuti al rispetto della disciplina di cui al citato D. Lgs. n. 163/2006. Ai sensi dell'art. 3 del D. Lgs. n. 231/2002, il creditore ha diritto alla corresponsione degli interessi moratori sull'importo dovuto, ai sensi dei successivi artt. 4 e 5, salvo che il debitore dimostri che il ritardo nel pagamento del prezzo è stato determinato dall'impossibilità della prestazione derivante da causa a lui non imputabile. L'art. 4, c. 1, del D. Lgs. n. 231/2002 dispone che gli interessi moratori decorrono, senza che sia necessaria la costituzione in mora, dal giorno successivo alla scadenza del termine per il pagamento, ed indica al c. 2 i termini per il pagamento. È previsto altresì (art. 4, c. 4) che "*Nelle transazioni commerciali in cui il debitore è una pubblica amministrazione le parti possono pattuire, purché in modo espresso, un termine per il pagamento superiore a quello previsto dal comma*

2, quando ciò sia giustificato dalla natura o dall'oggetto del contratto o dalle circostanze esistenti al momento della sua conclusione. In ogni caso i termini di cui al comma 2 non possono essere superiori a sessanta giorni. La clausola relativa al termine deve essere provata per iscritto".

Inoltre, l'art. 41, c. 1, del D.L. 24 aprile 2014, n. 66, convertito, con modificazioni, dalla L. 23 giugno 2014, n. 89, prevede che, in caso di superamento dei termini di pagamento, le relazioni ai bilanci consuntivi o di esercizio debbano indicare le misure adottate o previste per consentirne la tempestiva effettuazione e l'organo di controllo di regolarità amministrativa e contabile ha il compito di verificarne le relative attestazioni, dandone a sua volta atto nella propria relazione.

La complessiva disciplina recata dal D. Lgs. n. 231/2002, si presenta, pertanto, particolarmente rigorosa, a tutela della tempestività nei pagamenti ai creditori, e deve ritenersi derogabile solo nei limiti strettamente indicati dalle disposizioni del decreto come sopra illustrato.

L'importanza del fenomeno è stata recepita dalla direttiva 2011/7/UE, sia rimarcando la necessità di «*un passaggio deciso verso una cultura dei pagamenti rapidi*» (considerando n. 12), sia evidenziando che i «*ritardi di pagamento influiscono negativamente sulla liquidità e complicano la gestione finanziaria delle imprese. Essi compromettono anche la loro competitività e redditività quando il creditore deve ricorrere ad un finanziamento esterno a causa di ritardi nei pagamenti. Il rischio di tali effetti negativi aumenta considerevolmente nei periodi di recessione economica, quando l'accesso al finanziamento diventa più difficile*» (considerando n. 3).

D'altronde, i tardivi pagamenti rischiano di pregiudicare anche «*il corretto funzionamento del mercato interno*», nonché «*la competitività delle imprese e in particolare delle PMI*», valori che la direttiva, all'art. 1, eleva a suoi principali obiettivi. Il legislatore italiano, conformandosi a tale direttiva e in risposta all'ingente ammontare maturato dei debiti commerciali delle pubbliche amministrazioni, nell'ultimo decennio ha dato avvio a specifiche misure per incidere su tale patologica situazione. Del resto, la stessa giurisprudenza della Corte costituzionale, già a ridosso del recepimento della direttiva 2011/7/UE, ha sottolineato la gravità del problema, evidenziando che «*il pagamento dei debiti scaduti della pubblica amministrazione è obiettivo prioritario […] non solo per la critica situazione economica che il ritardo ingenera nei soggetti creditori, ma anche per la stretta connessione con l'equilibrio finanziario dei bilanci pubblici, il quale viene intrinsecamente minato dalla presenza di situazioni debitorie non*

onorate tempestivamente» (sentenza n. 250 del 2013). Va infatti considerato anche il rilevante tema dell'esposizione debitoria per interessi passivi per ritardati pagamenti che, in considerazione anche del loro specifico e oneroso criterio di calcolo, riduce le effettive risorse da destinare alle finalità istituzionali.

Si passa dunque ad esaminare una breve casistica relativa ad alcuni Comuni Emiliano-Romagnoli che hanno manifestato profili di criticità relativamente al ritardo nei pagamenti da parte dell'ente territoriale.

L'indicatore annuale della tempestività dei pagamenti del Comune di Ferriere (*cfr.* ***del. n. 76/2023/PRSP***), ovvero il valore che restituisce il ritardo medio dei pagamenti effettuati dall'Amministrazione, rispetto alla scadenza, espresso in giorni (si tratta di una media ponderata all'importo delle fatture), registra valori molto alti, seppur in netto e costante miglioramento. Nel 2018 il ritardo si assestava su +267,18 giorni, in peggioramento rispetto all'esercizio precedente. Invece, nelle annualità successive si è assistito ad una costante diminuzione di tale indice (+148,80 nel 2019, +154,24 nel 2020, +84,86 nel 2021). La diminuzione dell'indice è proseguita anche nel 2022: dai dati comunicati dall'Ente, il ritardo medio si colloca a + 58,39 giorni, valore in miglioramento ma che rimane comunque critico. La Sezione ha rammentato che il mancato rispetto dei termini di pagamento comporta il dovere di individuare ed attuare misure specifiche finalizzate ad assicurare il tempestivo pagamento dei creditori. Il Comune è stato pertanto richiamato il Comune al puntuale rispetto delle regole in tema di pagamenti, evidenziando che la loro inosservanza non solo espone l'ente alle conseguenze risarcitorie nei confronti dei creditori, ma vieppiù alle specifiche sanzioni stabilite dall'ordinamento, palesando altresì un inammissibile condizionamento della capacità di onorare tempestivamente le proprie obbligazioni e di adempiere ai pagamenti, in contrasto quindi con l'esigenza di garantire sia l'*agere licere*, che il rispetto del "buon andamento" dell'azione amministrativa contemplati dall'art. 97 della Costituzione.

Per il Comune di Vernasca (*cfr.* ***del. n. 85/2023/PRSE***), a rendiconto 2021, l'indicatore di tempestività dei pagamenti risulta pari a +46,02. In proposito, il registrato ritardo nei pagamenti rende necessario che l'Ente provveda ad attuare tutte le misure idonee ad assicurare il costante il rispetto dei termini di pagamento. Nell'audizione del 12 maggio 2023, l'Amministrazione ha comunque riportato che tali ritardi non hanno comportato il

pagamento di interessi passivi. Tuttavia, è stata richiamata l'attenzione del Comune sull'osservanza delle norme sopracitate, evidenziando che la loro violazione non solo espone l'Ente alle possibili conseguenze risarcitorie da parte dei creditori, ma evidenzia anche una condizione che può influire sulla capacità di onorare tempestivamente gli obblighi e di effettuare i pagamenti.

Nonostante il miglioramento della situazione di cassa al termine dell'esercizio 2021 (*cfr.* ***del. n. 86/2023/PRSP*)**, l'indicatore della tempestività dei pagamenti del Comune di Poviglio rimane comunque alto, nonostante l'ente abbia mostrato nell'anno 2021, rispetto all'anno precedente, buone *performance* di miglioramento (indicatore di tempestività dei pagamenti anno 2020 pari a + 114,87 e anno 2021 pari a + 93 giorni). La persistente elevatezza dell'indice di tempestività dei pagamenti ha imposto di raccomandare nuovamente all'Ente l'attuazione di tutte le misure idonee ad assicurare il costante rispetto dei termini di pagamento e l'osservanza delle regole ricordate.

Dalla documentazione versata in atti si conferma che anche l'indicatore annuale della tempestività dei pagamenti del Comune di Valmozzola registra valori molto alti, seppur in netto e costante miglioramento (*cfr.* ***del. n. 107/2023/PRSE***). Nel 2018 il ritardo si assestava su +150,90 giorni, in peggioramento rispetto all'esercizio precedente. Invece, nelle annualità successive si è assistito ad una diminuzione di tale indice (+ 47,60 nel 2019, + 148,99 nel 2020, + 37,92 nel 2021). Trattasi di un valore in miglioramento ma che rimane comunque critico.

L'Ente inoltre ha fornito l'indicatore annuale di tempestività dei pagamenti di cui all' art. 33 del D. Lgs. n. 33 del 2013, che inizialmente non risultava pubblicato sul sito dell'ente, solo a seguito di apposita istruttoria.

Anche per il Comune di Casteldelci (*cfr.* ***del. n. 108/2023/PRSE***), nonostante il notevole miglioramento della situazione di cassa del Comune, di cui è sintomatico il mancato ricorso alle anticipazioni di tesoreria negli esercizi 2020 e 2021, va rilevato che l'indicatore della tempestività dei pagamenti rimane alto (+131,60 giorni), nonostante l'Ente abbia mostrato nell'anno 2021 un significativo miglioramento rispetto all'anno precedente in cui risultava +310 giorni. La Sezione, prendendo atto del miglioramento dell'indicatore, ha richiamato l'Ente ad assumere ogni iniziativa utile ad assicurare il pagamento nelle transazioni commerciali nel rispetto dei termini di cui al D. Lgs. 9 ottobre 2002, n. 231.

Il Comune di Montecopiolo ha evidenziato un indicatore di tempestività dei pagamenti in netto peggioramento nel 2021 (93, 95 giorni) rispetto alle annualità 2019 (46,92 giorni) e 2020 (71,55 giorni), manifestando sempre un range superiore ai 30 giorni (*cfr.* ***del. n. 205/2023/PRSP)***.

l sistematico ritardo nei tempi di pagamento rispetto ai termini di scadenza contrattuali previsti dal D. Lgs. n. 231/2002 si ripercuote sull'accumulo dei residui passivi, prefigurando di conseguenza una non marginale difficoltà di condurre a conclusione i procedimenti di spesa, con il relativo pagamento, entro tempi fisiologici.

Tale circostanza rappresenta un fattore di elevata criticità in quanto a norma dell'art. 4, c. 1 del D. Lgs. n. 231 del 2002 "*gli interessi moratori decorrono, senza che sia necessaria la costituzione in mora, dal giorno successivo alla scadenza del termine per il pagamento*". Pertanto, la Sezione ha rammentato che la reiterazione di prassi non orientate al rigoroso rispetto delle scadenze di pagamento, potrebbe costituire fonte di responsabilità a carico dei funzionari coinvolti.

2.13 Errata rappresentazione del Fondo anticipazioni di liquidità

Nell'ambito dell'analisi svolta dalla Sezione sui bilanci di esercizio 2021 sono state approfondite le modalità di contabilizzazione del fondo anticipazioni di liquidità (FAL).

È emerso per n. 3 dei Comuni selezionati (***del. n. 77/2023/PRSP*** – *Comune di Pennabilli;* ***del. n. 174/2023/PRSE*** – *Comune di Sasso Marconi;* ***del. n. 181/2023/PRSE*** - *Comune di Morciano di Romagna*) che gli Enti hanno, da un lato, correttamente accantonato nel risultato d'amministrazione il FAL per un importo corrispondente al debito residuo, dando altresì evidenza della riduzione dell'accantonamento nella misura della quota rimborsata nell'esercizio, ma d'altro lato non hanno provveduto ad accantonare le risorse liberate a seguito della riduzione del FAL in un'apposita voce denominata "Utilizzo fondo anticipazioni di liquidità" (che rispetti cioè le disposizioni di cui all'art. 52 del D.L. n. 73/2021 e la FAQ n. 47 della Commissione Arconet del 3 dicembre 2021 in merito alla contabilizzazione della riduzione e dell'utilizzo del Fondo anticipazioni di liquidità).

L'art. 52, c. 1-*ter*, del D. L. 73/2021 prevede infatti che "*A decorrere dall'esercizio 2021, gli enti locali iscrivono nel bilancio di previsione il rimborso annuale delle anticipazioni di liquidità nel titolo 4 della spesa, riguardante il rimborso dei prestiti. A decorrere dal medesimo anno 2021, in sede di rendiconto, gli enti locali riducono, per un importo pari alla quota annuale rimborsata con risorse di parte corrente, il fondo anticipazione di liquidità accantonato ai sensi del comma 1. La quota del risultato di amministrazione liberata a seguito della riduzione del fondo anticipazione di liquidità è iscritta nell'entrata del bilancio dell'esercizio successivo come "Utilizzo del fondo anticipazione di liquidità", in deroga ai limiti previsti dall'articolo 1, commi 897 e 898, della legge 30 dicembre 2018, n. 145. Nella nota integrativa allegata al bilancio di previsione e nella relazione sulla gestione allegata al rendiconto è data evidenza della copertura delle spese riguardanti le rate di ammortamento delle anticipazioni di liquidità, che non possono essere finanziate dall'utilizzo del fondo anticipazioni di liquidità stesso".*

In applicazione di tale norma, a decorrere dall'esercizio 2021, gli enti locali non possono più operare la riduzione del FAL in bilancio, applicandolo in entrata per l'importo accantonato nel risultato di amministrazione dell'esercizio precedente ed iscrivendolo in spesa per un importo pari a quello stanziato in entrata ridotto della quota capitale rimborsata nell'esercizio, ma devono ridurre il FAL solo "in sede di rendiconto" e devono applicare la quota liberata al bilancio di previsione dell'esercizio successivo. Al fine di consentirne l'applicazione nel bilancio di previsione dell'esercizio successivo, sempre in sede di rendiconto, la quota del FAL liberata è accantonata in un fondo specifico denominato "Utilizzo fondo anticipazioni di liquidità". Pertanto, a decorrere dal rendiconto 2021:

- nell'allegato a) deve essere iscritto il FAL per un importo pari a quello dell'esercizio precedente ridotto della quota capitale rimborsata nell'esercizio e, tra "gli altri accantonamenti" è accantonata la quota liberata come "Utilizzo fondo anticipazioni di liquidità";
- nell'allegato a/1, nella colonna d) "Variazione accantonamenti effettuata in sede di rendiconto", devono essere registrati sia la riduzione del FAL nell'apposita voce, sia l'accantonamento della quota liberata tra gli "altri accantonamenti".

Posto che il risultato di amministrazione è parte integrante e coefficiente necessario della qualificazione del concetto di equilibrio dei bilanci negli enti locali, rappresentando un risultato finale, sintetico e complessivo della gestione, che concretizza il principio della

continuità e della costanza dei bilanci, la Sezione ha evidenziato il mancato riassorbimento della quota di FAL che vulnera di conseguenza il risultato di amministrazione e le risultanze di bilancio.

La Sezione ha ritenuto conseguentemente necessaria l'adozione di interventi correttivi prescrivendo agli enti interessati di provvedere alla corretta rappresentazione dei dati di rendiconto attraverso l'adozione di apposita delibera consiliare tenendo conto non solo della corretta determinazione delle componenti del risultato di amministrazione e del maggior disavanzo da riassorbire, dovuto al mancato recupero della quota del FAL, ma anche dei necessari aggiustamenti dei bilanci degli esercizi successivi, per gli effetti che su questi si dovranno produrre in conseguenza degli obblighi di finanziamento del disavanzo.

Nel caso del Comune di Pennabilli (*cfr* **del. n. *77/2023/PRSP***), la Sezione, anche in relazione ad ulteriori profili di criticità emersi, ha adottato pronuncia ai sensi dell'art. 148-*bis* TUEL, assegnando all'Ente il termine di sessanta giorni per l'adozione dei conseguenziali provvedimenti.

Dalla valutazione dei provvedimenti correttivi che il Comune di Pennabilli ha adottato ai sensi dell'art. 148-*bis*, c. 3, del TUEL, in relazione alla deliberazione della Sezione n. 77/2023/PRSP sul bilancio di previsione 2022-24 e sul rendiconto per l'esercizio 2021, la Sezione ha poi rilevato l'idoneità degli stessi a rimuovere le irregolarità riscontrate e a ripristinare gli equilibri di bilancio (*cfr* **del. n. *206/2023/PRSP***).

2.14 Concessione di garanzia mediante lettera di *patronage*

Un'altra criticità da menzionare è quella relativa al Comune di Salsomaggiore Terme (PR), e riguarda una lettera di *patronage* a favore di un *pool* di banche, risalente al 2009, condivisa con la Regione Emilia-Romagna e la Provincia di Parma, a garanzia degli impegni assunti dalla Compagnia delle Terme S.r.l., società allora controllata da Terme di Salsomaggiore e di Tabiano S.p.A. (e successivamente incorporata nella stessa), per un contratto di *leasing* immobiliare relativo al complesso denominato Hotel Valentini, per la durata di 216 mesi per

un corrispettivo complessivo di € 14.658.820,00, oltre a IVA, ed un valore di riscatto fissato al 10 per cento del costo del bene determinato in € 1.224.000,00.

In particolare, gli Enti sottoscrittori si sono impegnati solidalmente a subentrare in caso di mancato o ritardato adempimento, anche parziale da parte dell'obbligato principale e a mantenere la società in condizioni generali di solvibilità.

La Sezione si era espressa sulla suddetta vicenda con alcune deliberazioni in passato (n. 124/2015/PRSE e n. 102/2016/PRSE), rilevando che soltanto nel novembre 2013, su impulso del Collegio dei revisori, si era data evidenza contabile dell'esposizione e che il rischio aveva assunto sin dall'esercizio 2014 carattere concreto, considerato che la società Terme di Salsomaggiore e di Tabiano S.p.A. non aveva corrisposto le rate scadute successivamente al maggio 2014, per un ammontare al 30 giugno 2015 pari a € 701.336,87 oltre a interessi moratori, e considerato che in data 13 luglio 2015 il Consiglio di amministrazione della società medesima aveva deliberato l'avvio della procedura di concordato.

In occasione dell'esame del rendiconto 2021 e del bilancio preventivo 2022-2024, la Sezione (*cfr.* ***del. n. 125/2023/PRSE***) ha rilevato che tale operazione è venuta a costituire, nella sostanza, un'illegittima forma di soccorso finanziario nei confronti della società Terme di Salsomaggiore e di Tabiano S.p.A., ed ha comportato una potenziale esposizione debitoria significativa per il Comune, violando principi di prudenza finanziaria e sostenibilità e creando incertezze nella gestione finanziaria successiva.

La violazione dei principi di prudenza e sostenibilità finanziaria emerge chiaramente dalla decisione di garantire il contratto di *leasing* senza una debita valutazione preliminare dei rischi finanziari connessi e senza l'adozione di misure idonee a tutelare gli interessi finanziari del Comune. L'operazione, infatti, era finalizzata a consentire alla Società di attenuare la situazione di tensione finanziaria venutasi a creare a seguito degli investimenti intrapresi nel biennio 2008-2009.

L'acquisizione delle risorse finanziarie era in particolare destinata, ferma l'evidente inopportunità, a consentire la ristrutturazione di alcuni immobili, così concretando una spesa per investimento; il Collegio ha rilevato che sussistono peraltro dubbi in ordine all'integrale effettivo utilizzo in tal senso (scevro da finanziamenti di spese correnti).

Ad ogni modo, tutto ciò ha comportato, per il Comune, un'improvvisa esposizione debitoria di notevole entità, che risulta incompatibile con i dettami normativi in materia di finanza locale.

Del resto, già il Collegio dei revisori aveva evidenziato, nel verbale n. 13 del 19 settembre 2013, che, in base alla normativa allora vigente (art. 14 c. 32 del D.L. n. 78/2010 convertito nella L. n. 122/2010), la società avrebbe dovuto essere posta in liquidazione o ne sarebbero dovute essere cedute le quote, in quanto stava accumulando consistenti perdite ogni anno (e non poteva quindi rientrare nel regime derogatorio previsto dall'art. 14, c. 32, citato).

Inoltre, in data 11 febbraio 2014, i Revisori ed il Sindaco proposero una segnalazione alla Procura della Corte dei conti del possibile danno patrimoniale costituito dalla perdita di valore della società.

La successiva gestione della vicenda da parte del Comune, che ha tentato di risolvere questa complicata situazione mediante la cessione del possesso dell'immobile, ha comportato una serie di decisioni discutibili e un importante contenzioso, ed è ora caratterizzata da dubbi sulla reale esigibilità del credito da parte del *pool* di istituti bancari: la pretesa creditoria del *pool* di banche, al marzo 2022, ammontava ad oltre 10 milioni euro ma, d'altro canto, al medesimo *pool* il Comune aveva sostanzialmente ceduto un immobile (Hotel Valentini) del valore stimato di oltre 8 milioni, all'incirca pari all'ammontare del debito quantificato all'epoca (2016). Il Comune ha chiarito di aver quantificato l'entità dell'accantonamento nel proprio bilancio come segue: posto che, a fronte di 216 rate iniziali del contratto di leasing immobiliare garantito da *patronage*, secondo il Comune sarebbero da pagare ancora solo 59 rate, il reale ammontare del debito residuo risulterebbe pari ad € 4.008.091,70.

Sottraendo a tale somma l'importo di vendita dell'Hotel Valentini (come da proposta presentata da Terme Italia Holding S.r.l. del 6 marzo 2023), si determina un debito residuo complessivo di € 1.508.091,70.

Per individuare l'entità dell'accantonamento da effettuare sul proprio bilancio, l'Ente ha inoltre considerato che il concordato della Società Salsomaggiore Terme S.r.l. prevede il pagamento di un debito nei confronti del Comune pari a € 1.938.947,61, che si stima pagabile al 10% circa, per un importo quindi di € 193.894,76.

L'Ente, quindi, ha dapprima accantonato un milione a rendiconto 2021 e, successivamente, a rendiconto 2022, incrementato il totale dell'accantonamento fino ad € 1.318.543,81; i quali,

sommati al credito chirografario del Comune (€ 193.894,76, al valore di presunto realizzo), secondo i calcoli del Comune, superano il totale del debito residuo, stimato, come si è visto, in € 1.508.091,70. Tale cifra rappresenta quindi una sorta di esposizione attesa "netta", calcolata sulla base di una nuova valutazione unilaterale, da parte del Comune, della esposizione debitoria verso il *pool* e decurtata della posizione creditoria vantata dal Comune nei confronti della società in concordato.

È importante sottolineare che la richiamata quantificazione contabile, sebbene miri a mitigare l'incertezza che deriva della vicenda, continua a generare dubbi, in quanto risulta inferiore alla quantificazione del debito effettuata dal *pool* di banche e, d'altro canto, rimane superiore allo zero, contrariamente alla tesi del Comune di non essere debitore di alcun pagamento. In questo contesto, la Sezione ha comunque ritenuto ragionevole la scelta di effettuare un accantonamento prudenziale, pur nell'incertezza sulla quantificazione del debito e tenuto conto, altresì, del coinvolgimento della Regione e della Provincia di Parma, come co-obbligati verso il *pool* di banche. Tale decisione è congruente con il principio di prudenza, che sottolinea la necessità di adottare misure caute nella gestione delle risorse finanziarie.

In ogni modo, il Collegio ha rimarcato come la perdita dell'immobile rappresenti, con ogni evidenza, un importante onere per il Comune, essendosi quindi venuto a concretizzare un cattivo uso di risorse in esito ad una inopportuna scelta iniziale – la lettera di *patronage* - che non ha prodotto i benefici attesi e che anzi ha determinato crescenti complessità gestionali per l'Ente locale. Ha inoltre segnalato la necessità che l'Ente determini gli accantonamenti in base a un'adeguata e sempre aggiornata valutazione dei rischi, in un quadro di presidio e di mantenimento degli equilibri di bilancio, da preservare rispetto a eventuali esiti negativi della vicenda. È quindi necessario, preliminarmente, che il Comune quantifichi la reale entità, nell'*an* prima ancora che nel *quantum*, della propria effettiva posizione dei confronti dei creditori.

In conclusione, oltre a raccomandare al Comune di monitorare attentamente la situazione, di determinare l'entità degli accantonamenti in base a un'adeguata valutazione dei rischi e di adottare, allo stesso tempo, ogni azione utile a tutela della posizione finanziaria dell'Ente, la Sezione ha rimarcato che, primariamente, risulta importante che venga definita, con un ragionevole grado di certezza, la reale esposizione debitoria dell'Ente, al fine di evitare due situazioni indesiderate: da un lato, nel caso nulla sia dovuto, il blocco inutile di risorse che

potrebbero altrimenti essere utilizzate per scopi pubblici; dall'altro lato, una stima imprecisa dell'accantonamento necessario per mantenere l'equilibrio di bilancio, nel caso in cui, invece, risulti effettivamente un debito da coprire.

3 LE SITUAZIONI DI DISAVANZO

In continuità con il percorso già intrapreso per il passato, anche per l'esercizio in esame il controllo ha privilegiato l'analisi dei saldi principali dei documenti contabili, delineati dalla lettera dell'art. 148-*bis* del TUEL (equilibrio di bilancio, indebitamento, vincoli di finanza pubblica), in linea del resto con l'insegnamento della giurisprudenza costituzionale secondo cui "*la legge di approvazione del rendiconto – indipendentemente dalla compilazione e redazione dei complessi allegati al bilancio previsti dal d.lgs. n. 118 del 2011 – deve contenere, in coerenza con le risultanze di detti allegati, tre elementi fondamentali: a) il risultato di amministrazione espresso secondo l'art. 42 del decreto in questione; b) il risultato della gestione annuale inerente al rendiconto; c) lo stato dell'indebitamento e delle eventuali passività dell'ente applicate agli esercizi futuri*" (Corte cost., sent. n. 49 del 2018): così che "*l'oggetto specifico (è) (…) il risultato di amministrazione e cioè i saldi contabili che lo rappresentano in un determinato momento*", "*in vista dell'obiettivo di assicurare la conformità dei fatti di gestione rappresentati nel rendiconto al diritto del bilancio e, in specie, ai principi della legalità costituzionale in tema di finanza pubblica*" (Corte cost., sent. n. 184/2022).

Ai fini del primo parametro preso in considerazione dalla norma dell'art. 148-*bis* del TUEL, la Sezione evidenzia che "*il risultato di amministrazione è parte integrante, anzi coefficiente necessario, della qualificazione del concetto di equilibrio dei bilanci*" (Corte cost., sent. n. 247 del 2017) e che la disciplina della contabilità pubblica, laddove richieda anche complessi elaborati e allegati, deve trovare nel risultato di amministrazione un veicolo trasparente e univoco di rappresentazione degli equilibri nel tempo (Corte cost., sent. n. 274/2017).

Nell'ordinamento contabile degli enti locali, il risultato di amministrazione è definito, in termini puramente finanziari, dall'art. 186 del TUEL quale somma del fondo di cassa aumentato dei residui attivi e diminuito dei residui passivi al termine dell'esercizio, nonché del fondo pluriennale vincolato di uscita. La disciplina dell'istituto in parola trova una sua più compiuta definizione nell'attuale formulazione dell'art. 187 del TUEL, che al c. 1 dispone che: "*Il risultato di amministrazione è distinto in fondi liberi, fondi vincolati, fondi destinati agli investimenti e fondi accantonati. I fondi destinati agli investimenti sono costituiti dalle entrate in c/capitale senza vincoli di specifica destinazione non spese, e sono utilizzabili con provvedimento di variazione di bilancio solo a seguito dell'approvazione del rendiconto. L'indicazione della destinazione nel risultato di amministrazione per le entrate in conto capitale che hanno dato luogo ad*

accantonamento al fondo crediti di dubbia e difficile esazione è sospeso, per l'importo dell'accantonamento, sino all'effettiva riscossione delle stesse. I trasferimenti in conto capitale non sono destinati al finanziamento degli investimenti e non possono essere finanziati dal debito e dalle entrate in conto capitale destinate al finanziamento degli investimenti. I fondi accantonati comprendono gli accantonamenti per passività potenziali e il fondo crediti di dubbia esigibilità. 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". Il disavanzo è disciplinato innanzitutto dall'art. 188 del TUEL, il quale prevede che esso sia "*immediatamente applicato all'esercizio in corso di gestione contestualmente alla delibera di approvazione del rendiconto. La mancata adozione della delibera che applica il disavanzo al bilancio in corso di gestione è equiparata a tutti gli effetti alla mancata approvazione del rendiconto di gestione. Il disavanzo di amministrazione può anche essere ripianato negli esercizi successivi considerati nel bilancio di previsione, in ogni caso non oltre la durata della consiliatura, contestualmente all'adozione di una delibera consiliare avente ad oggetto il piano di rientro dal disavanzo nel quale siano individuati i provvedimenti necessari a ripristinare il pareggio. Il piano di rientro è sottoposto al parere del collegio dei revisori*".

Al disavanzo cosiddetto "ordinario", quello disciplinato dall'art. 188 TUEL, si sono aggiunte altre tipologie di disavanzo negli anni, avendo il legislatore via via introdotto nuove fattispecie, a fini di transizione alle nuove regole introdotte dall'armonizzazione contabile (disavanzo da riaccertamento straordinario dei residui art. 3, c. 7 e ss., D. Lgs. 118/2011), o anche in relazione a peculiari cause generatrici del disavanzo (disavanzo da Piano di riequilibrio ex art. 243-*bis* TUEL, disavanzo da mancati trasferimenti di risorse per sentenze ex art. 1, c. 876, L. 160/2019, disavanzo da FAL ex art. 1, c. 13, D.L. 35/2013 e art. 52, c. 1-bis, D.L. 73/2021, disavanzo da passaggio da metodo semplificato a metodo ordinario per quantificare l'FCDE ex art. 39-*quater* D.L. 162/2019, disavanzo da stralcio delle mini-cartelle ex art. 4, c. 1 e 4, D.L. 41/2021, e art. 1, c. 252, L. 197 del 2022).

Quindi, è evidente che il risultato di amministrazione è parte integrante e coefficiente necessario della qualificazione del concetto di equilibrio dei bilanci negli enti locali, rappresentando un risultato finale, sintetico e complessivo della gestione, che concretizza il principio della continuità dei bilanci.

Per questo motivo, per l'esame dei rendiconti relativi all'esercizio 2021 e al bilancio di previsione 2022-24, questa Sezione, definendo i criteri di selezione degli enti da assoggettare

al controllo (deliberazione n. 190/2022/INPR del 16 dicembre 2022), ha individuato come uno dei tre criteri adottati proprio la parte disponibile del risultato di amministrazione al 31 dicembre 2021 con segno negativo, andando ad indagare singolarmente le diverse situazioni di disavanzo.

Sono stati in questo modo selezionati 16 enti (Comuni di Agazzano, Faenza, Fornovo di Taro, Gemmano, Langhirano, Marano sul Panaro, Montecopiolo, Morciano di Romagna, Pennabilli, Portomaggiore, Poviglio, Roccabianca, San Leo, Sasso Marconi, Talamello e Vergato), alcuni dei quali meritano una menzione in relazione ai casi specifici.

In linea generale, durante l'esercizio 2021 la Sezione ha riscontrato un miglioramento delle situazioni di disavanzo nei Comuni dell'Emilia-Romagna; tali circostanze, tuttavia, devono comunque essere monitorate con costanza, per definire e cercare di emendare tempestivamente situazioni che possono compromettere la stabilità finanziaria degli enti considerati.

3.1 Il Comune di Marano sul Panaro

La pronuncia specifica notificata al Comune di Marano sul Panaro (*cfr.* ***del. n. 39/2023/PRSP***) ha messo in evidenza un caso di un ente che presenta un duplice disavanzo, ed è l'occasione per rappresentarne la sua scomposizione sia in linea verticale (nel corso degli esercizi, dal momento in cui si è originato all'esercizio 2021, oggetto di analisi) sia in linea orizzontale (distintamente per le sue componenti).

Specificatamente, il Comune di Marano sul Panaro (MO) ha chiuso l'esercizio 2021 con un disavanzo (parte disponibile del risultato di amministrazione negativa) al 31 dicembre 2021 pari a € 1.133.432,16.

Tale disavanzo d'amministrazione è imputabile a due diversi fattori: il primo, emerso a seguito del riaccertamento straordinario effettuato al 1° gennaio 2015 e determinato, secondo le modalità previste dal decreto del Ministero dell'Economia e delle Finanze del 2 aprile 2015 (emanato ex art. 3, c. 15, del D. Lgs. n. 118/2011), con delibera di Consiglio comunale n. 25 del 23 giugno 2015 in € 427.850,24, da ripianare in trenta quote annuali di € 14.261,68 cadauna;

il secondo, manifestatosi a seguito della variazione della modalità di calcolo del fondo crediti di dubbia esigibilità nel 2019, esercizio in cui il Comune è passato dal metodo di calcolo semplificato al metodo ordinario. Ciò ha comportato l'emersione (e al riconoscimento con deliberazione consiliare n. 21 del 29 luglio 2020) di un ulteriore disavanzo di € 865.707,22, da ripianare, ai sensi dell'art. 39-*quater* del D.L. 30 dicembre 2019, n. 162, come integrato con legge di conversione 28 febbraio 2020, n. 8, in non più di 15 rate annuali a quote costanti, a partire dall'esercizio 2021.

L'analisi della situazione finanziaria del Comune di Marano sul Panaro prende le mosse da quanto già emerso e rilevato con le precedenti deliberazioni n. 254/2021/PRSE e n. 96/2022/PRSE relative all'esame dei questionari sui rendiconti 2018, 2019 e 2020, con cui la Sezione aveva rilevato diverse criticità: all'esito di ciò, la Sezione ha rappresentato che la situazione finanziaria risulta migliorata, evidenziando un recupero del disavanzo lievemente eccedente le quote annuali del disavanzo di competenza dell'esercizio 2021, come si evince dalla tabella sottostante.

Tabella 1: Comune di Marano sul Panaro – *trend* quote ripiano disavanzo

Anno	Risultato di amm.ne al 31 dicembre (A)	Parte disponibile del RdA (E)	Quota annuale Recupero disavanzo da riacc. straord. (RS) prevista	Quota annuale Recupero disavanzo ex art. 39quater dl 162/2019 (FCDE) prevista	Quota annuale da ripianare (RS+FCDE)	Quota annuale ripianata
2014	€ 1.181.619,74	€ 15.904,08	-	-	-	-
2015	€ 934.877,05	€ -413.425,23	€ 14.261,68	-	€ 14.261,68	€ 14.425,01
2016	€ 853.427,84	€ -399.163,55	€ 14.261,68	-	€ 14.261,68	€ 14.261,68
2017	€ 1.368.814,60	€ -384.900,91	€ 14.261,68	-	€ 14.261,68	€ 14.262,64
2018	€ 1.151.000,08	€ -369.314,40	€ 14.261,68	-	€ 14.261,68	€ 15.586,51
2019	€ 773.039,11	€ -1.220.759,62[1]	€ 14.261,68	-	€ 14.261,68	€ 14.262,00
2020	€ 999.150,01	€ -1.205.847,63	€ 14.261,68	-	€ 14.261,68	€ 14.911,99
2021	€ 920.383,62	€ -1.133.432,16	€ 14.261,68	€ 57.713,81	€ 71.975,49	€ 72.415,47

Peraltro, posto che il risultato di amministrazione è parte integrante e coefficiente necessario della qualificazione del concetto di equilibrio dei bilanci negli enti locali, rappresentando un risultato finale, sintetico e complessivo della gestione, che concretizza il principio della continuità e della costanza dei bilanci, la Sezione, nell'elogiare lo sforzo compiuto dal Comune per recuperare il disavanzo anzidetto, ha sottolineato come l'Ente, in generale, debba in ogni caso operare una puntuale e attenta vigilanza sulla regolarità contabile, finanziaria ed economico-patrimoniale della gestione per il rispetto degli equilibri di bilancio e della normativa vigente: i doveri, compendiati in termini generali dalla previsione dell'art. 147-*quinquies* del TUEL, di attestazione di congruità delle poste di bilancio funzionali al perseguimento degli equilibri di bilancio, appaiono pertanto funzionali alla dinamica temporale del predetto riassorbimento del disavanzo, in quanto eventuali carenze della gestione ordinaria, ove non risolte, rischierebbero di non garantire all'Ente il mantenimento,

nell'arco di tempo considerato, di un costante equilibrio, vanificando di conseguenza i sacrifici imposti dal piano di rientro del disavanzo.

3.2 Il Comune di Poviglio

Con riferimento al disavanzo del Comune di Poviglio (*cfr.* ***del. n. 86/2023/PRSP***), si rileva che esso è interessante in quanto permette di approfondire un caso in cui il ripiano è avvenuto in maniera inferiore alla quota prevista, il che ha portato alla creazione di un nuovo disavanzo e ha posto il problema del nuovo ripiano.

Infatti, per il Comune di Poviglio (RE) è emerso un disavanzo in sede di rendiconto 2019, per via del ricalcolo del FCDE con il metodo ordinario, anziché con il metodo semplificato, il cui utilizzo era consentito fino all'esercizio 2018.

Quantificato in € 1.942.968,69 al 31 dicembre 2019, tale disavanzo risulta da ripianare con le modalità previste dall'art 39-*quater* del D. L. 162/2019, in quindici anni, con rate costanti pari a € 129.531,25 cadauna, con decorrenza dall'esercizio 2021. A rendiconto 2020 l'Ente, con un anno di anticipo, ha ripianato una quota pari a € 315.907,60 mentre a rendiconto 2021 ha ripianato solamente € 78.875,44, una quota, quindi, inferiore alla quota annuale prevista dal piano di rientro anzidetto.

La situazione, nota alla Sezione per effetto del monitoraggio costante avviato sull'Ente, ha reso necessarie alcune audizioni, effettuate in data 9 novembre 2022 e 14 marzo 2023, ed ha richiesto un apposito approfondimento istruttorio.

L'Organo di revisione, nel parere sul rendiconto 2021, ha precisato che il ripiano parziale dell'esercizio 2021 è imputabile alla maggiore spesa di parte corrente: in particolare, ha rappresentato che le maggiori spese di gestione 2021 dell'ASP - Progetto Persona hanno richiesto un accantonamento di € 156.423,23 per essere coperte.

Per effetto di ciò, la Sezione ha rappresentato che la quota del disavanzo contemplato dall'art 39-*quater* del D. L. 162/2019 non recuperato a rendiconto 2021, pari a € 50.655,81, rappresenta a tutti gli effetti un nuovo disavanzo il cui riassorbimento deve essere effettuato, nel rispetto di quanto disposto dall'art. 188 del TUEL, con un piano di rientro triennale; l'Ente ha a tal

proposito proposto di coprire tale maggiore quota di disavanzo 2021 di € 50.655,81 nel bilancio 2022-2024, annualità 2022.

Con il bilancio di previsione 2022, il Comune ha quindi stabilito di prevedere il recupero del maggior disavanzo 2021 pari a € 50.655,81 nell'esercizio 2022, nel rispetto di quanto disposto dall'art. 188 del TUEL: pertanto, sull'annualità 2022 è stata iscritta una quota di recupero del disavanzo d'amministrazione pari a € 180.187,06 e sono stati stabiliti ulteriori accantonamenti a fondo rischi fideiussioni anni 2022-2023-2024, a fondo perdite partecipate, a fondo rischi contenzioso anno 2022 e a fondo rischi garanzia debiti commerciali anni 2022-24.

In sede istruttoria, l'Ente ha rappresentato di aver coperto interamente la quota di disavanzo iscritta nel bilancio di previsione 2022 e confermata in sede di rendiconto della gestione, precisando che al 31 dicembre 2022 è riuscito a recuperare una quota di disavanzo pari a complessivi € 213.325,90 (dato dalla differenza tra la quota di disavanzo accertata al 31 dicembre 2021 pari a € 1.548.185,65 e la quota di disavanzo al 31 dicembre 2022 determinata con un risultato negativo pari a € 1.334.859,75).

L'Organo di revisione ha inoltre riferito che in sede di riaccertamento dei residui attivi e passivi per il rendiconto della gestione 2022, l'Ente ha proceduto allo stralcio di tutti i residui attivi con anzianità superiore ai tre anni fino all'annualità 2018 compresa, cancellando somme per complessivi € 1.093.697,33, prevalentemente riferiti a IMU e TARI.

La creazione di un ulteriore disavanzo, che si aggiunge a quello già presente nei precedenti cicli di bilancio (derivante da una diversa modalità di calcolo del FCDE), nonché la presenza di un importo considerevole iscritto in bilancio per l'anticipazione di liquidità dimostra, da un lato, la persistente precarietà degli equilibri di bilancio e, dall'altro, la accentuata importanza di una attenzione costante nella direzione in termini di durata ed intensità del risanamento dell'Ente: la valutazione del carattere reiterativo della violazione degli obiettivi di sana gestione, come dimostra l'emersione di un nuovo disavanzo, va parametrato alle effettive possibilità dell'Ente di garantire, in un arco temporale sufficientemente ampio, un valido percorso di risanamento, di cui la Sezione registra il suo avvio fin dai precedenti cicli di bilancio, ma che, come risulta in istruttoria, è lontano dalla sua completa realizzazione.

La Sezione ha osservato al riguardo che l'intrinseca ed oggettiva fragilità degli equilibri di bilancio, imponeva ed impone di intensificare da parte del Comune gli sforzi intrapresi, per indirizzare la gestione finanziaria verso una stabile e permanente sana gestione. In altri

termini, gli importi considerevoli cui dare effettiva copertura che vengono a scaricarsi sull'esercizio oggetto di verifica della Sezione, non devono minare o compromettere ulteriormente la tenuta dei già precari equilibri finanziari del bilancio.

A tale proposito, il Collegio ha colto segnali positivi nella riduzione dell'attingimento a fonti esterne per alimentare la cassa, segnale importante per la tenuta prospettica degli equilibri di bilancio: ciò implica in ogni caso un rinnovato sforzo nel miglioramento della capacità realizzativa delle entrate, in particolar modo da evasione tributaria, al fine di risolvere i delineati problemi di liquidità. Solo in questo modo, si garantisce una situazione di stabile equilibrio di bilancio e si evita allo stesso tempo il formarsi di passività occulte. Lo stesso stralcio di residui attivi inesigibili nell'esercizio 2022 va nella direzione auspicata, consentendo di diminuire il fabbisogno di spesa e la stessa provvista di liquidità per far fronte alle esigenze inderogabili di tempestività nell'adempimento delle obbligazioni.

Pur permanendo difficoltà e criticità, evidenziate dall'Organo di revisione nelle citate audizioni con l'Ente, all'esito quindi di una serie di interlocuzioni con la Sezione svoltasi per le vie brevi, il Collegio ha esortato il Comune di Poviglio a proseguire nelle azioni avviate di concreto risanamento della gestione finanziaria, intensificando ulteriormente lo sforzo intrapreso, sia sul versante delle entrate e della loro effettiva realizzazione, che di quello della spesa, mediante tagli e razionalizzazioni, sia infine, ma non da ultimo, sul versante della prevenzione dell'equilibrio di bilancio da fattori, ancorché risalenti ed occulti, o di carattere esogeno, di spesa.

3.3 Il Comune di Pennabilli

Con particolare riferimento al Comune di Pennabilli (*cfr.* ***del. n. 77/2023/PRSP***), ente che presentava una parte disponibile del risultato di amministrazione al 31 dicembre 2021 negativa per € 1.498.629,28, la verifica della Sezione ha riguardato preliminarmente il recupero del duplice disavanzo presentato dall'Ente. Anche questo riveste particolare interesse, poiché pone il problema dell'imputazione corretta del cd. "extra-recupero".

La parte disponibile del risultato di amministrazione del Comune di Pennabilli (RN) presentava al 31 dicembre 2021 segno negativo per due fattori: il primo, il disavanzo

derivante dal riaccertamento straordinario, da ripianare in 30 quote costanti da € 63.529,13 cadauna; il secondo, il disavanzo derivante dalla diversa modalità di calcolo del FCDE di cui all'art. 39-*quater* del D. L. n. 162/2019, da ripianare in 15 quote costanti da € 25.901,58 cadauna.

La cennata scomposizione, peraltro, non è stata evidenziata nella relazione sulla gestione, anche se il parere dell'organo di revisione sul rendiconto 2021 ha riportato una scomposizione del disavanzo d'amministrazione al 31 dicembre 2020 pari a € -1.595.033,96 imputando € -1.569.132,38 al disavanzo da riaccertamento straordinario dei residui e € -25.901,58 al disavanzo derivante dalla diversa modalità di calcolo del FCDE.

Il Collegio ha evidenziato che tale scomposizione è da ritenersi errata, in quanto il disavanzo da diversa modalità di calcolo del FCDE inizia ad essere ripianato, per legge, solo dall'annualità 2021 e pertanto i maggiori recuperi degli anni passati erano imputabili al solo disavanzo da riaccertamento straordinario.

Infatti, nel caso del concorrere di più tipologie di disavanzo, in applicazione del 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, il cd. "extra recupero" va attribuito alla componente del disavanzo di amministrazione "in ordine di anzianità di formazione del disavanzo stesso"; pertanto, nel caso del Comune di Pennabilli, la situazione è compendiabile come da tabella sottostante, e la Sezione ha rappresentato che l'Ente dovrà tenerne adeguatamente conto in occasione della corretta appostazione contabile.

Tabella 2: Comune di Pennabilli – *trend* disavanzo

	Rendiconto 2020 (vedasi deliberazione Sez. Reg. contr. Emilia-Romagna n. 98/2022/PRSP)	**Rendiconto 2021**
Totale parte disponibile	€ - 1.595.033,96	€ - 1.498.629,28
Disavanzo da riaccertamento straordinario (quota annuale recupero € 63.529,13)	€ - 1.206.510,20	€ - 1.136.007,10
Disavanzo derivante dalla diversa modalità di calcolo del FCDE (quota annuale recupero € 25.901,58 dall'anno 2021)	€ - 388.523,76	€ - 362.622,18

3.4 Il Comune di Agazzano

Il Comune di Agazzano (PC) presenta una storia particolare, che necessita di essere in questa sede riportata, partendo da un breve riepilogo.

Questo Ente, nel corso del 2021, è stato destinatario di una pronuncia ex art. 148-*bis* (del. n. 230/2021/PRSP) in merito al rendiconto 2019: il Collegio, accertata una situazione di generale fragilità finanziaria, oltre che di incertezza delle scritture contabili (tardiva approvazione del rendiconto per l'esercizio 2019 e dal tardivo invio dei dati alla BDAP per gli esercizi 2018 e 2019, scarsa capacità di riscossione delle entrate proprie e da gravi carenze nel recupero dell'evasione tributaria, assenza di accantonamenti al fondo rischi per contenzioso e per passività potenziali, assenza di cassa vincolata, mancanza di vincoli a valere sul risultato di amministrazione, costante e reiterato ricorso all'anticipazione di tesoreria, ritardi nei pagamenti, errata quantificazione del fondo crediti di dubbia esigibilità) ha disposto che l'Ente adottasse, nella sua discrezionalità, entro sessanta giorni dalla comunicazione dell'avvenuto deposito della pronuncia di accertamento, le opportune misure correttive idonee a superare definitivamente le rilevate criticità, onde evitare l'adozione delle più importanti misure stabilite dagli artt. 188 e 193 del TUEL. A questo punto, l'Ente aveva rideterminato il FCDE; questo e alcuni debiti fuori bilancio riconosciuti nel 2021 avevano fatto emergere un disavanzo, ed il Comune aveva optato per il ricorso alla procedura di riequilibrio pluriennale art. 243-bis del TUEL.

Nel frattempo, la Sezione (del. n. 9/2022/PRSP), accertando la mancata adozione delle misure correttive, aveva disposto la preclusione dell'attuazione dei programmi di spesa discrezionale, ossia, di quella spesa non legata ad indefettibili obblighi istituzionali e giuridici dell'Ente, sino all'adozione della delibera di cui all'art. 243-*bis*, c. 5, TUEL, restando comunque escluse da tale blocco la spesa vincolata e quella diretta a garantire l'uguaglianza dei livelli assistenziali nelle prestazioni sociali, in quanto spesa obbligatoria.

Con deliberazione consiliare n. 1 del 16 febbraio 2022, il Comune ha disposto il ricorso alla procedura di riequilibrio, impegnando Consiglio Comunale e Sindaco ad approvare un PRFP entro 90 giorni: il Piano non è però mai stato approvato, in quanto con deliberazione del

Consiglio Comunale n. 2 del 28 maggio 2022, è stato approvato il rendiconto della gestione dell'esercizio finanziario 2021, che si è chiuso con un disavanzo di amministrazione di € 196.951,53, ed è stato possibile procedere con un ripiano triennale. Conseguentemente, il Consiglio comunale ha revocato, con deliberazione n. 3 datata sempre 28 maggio 2022, la precedente deliberazione consiliare n. 1 avente ad oggetto il ricorso alla procedura di riequilibrio finanziario pluriennale.

Pertanto, il 6 luglio 2022, il Ministero dell'interno ha trasmesso alla Corte dei conti la citata deliberazione consiliare n. 3/2022, evidenziando che l'Amministrazione comunale ha rispettato il termine perentorio di novanta giorni previsto per la revoca, disciplinata nel silenzio della legge dalle Linee Guida della Sezione delle autonomie di cui alla deliberazione n. 5/SEZAUT/2018/INPR, nonché nella deliberazione n. 16/SEZAUT/2012/INPR.

Il Comune, dopo aver revocato il piano di riequilibrio finanziario pluriennale, ha approvato, con la deliberazione del Consiglio Comunale n. 15 del 31 maggio 2022, il ripiano del disavanzo emerso nel 2021, ai sensi dall'art. 188 del d. Lgs. n. 267/2000, trasmettendo la richiamata delibera, con annesso parere favorevole dell'Organo di revisione. In particolare, il Consiglio comunale ha deliberato:

- di approvare il ripiano della quota di disavanzo di amministrazione, pari ad € 196.951,53, risultante dal rendiconto della gestione dell'esercizio 2021, negli esercizi 2022/2024;
- di applicare agli esercizi 2022/2024, le quote del ripiano del disavanzo di amministrazione dell'esercizio 2021 in quote costanti di € 65.650,51 cadauna.

Con nota istruttoria di giugno 2023 (*cfr.* ***del. n. 124/2023/PRSE*** - *Comune di Agazzano*), la Sezione ha chiesto all'Ente di relazionare in merito al ripiano del disavanzo e di trasmettere la relazione di cui all'art. 188 del TUEL riguardante lo stato di attuazione del piano di rientro con il parere dell'Organo di revisione, che il Comune ha inviato. Dalla situazione relativa al ripiano del disavanzo risulta al 31 dicembre 2022 una parte disponibile pari ad € 50.201,00, pertanto il disavanzo sarebbe interamente ripianato, anche se il Collegio ha rappresentato che desta perplessità quanto comunicato in merito all'avvenuto ripiano del disavanzo, in anticipo rispetto alla previsione triennale, se si considera la scarsa capacità di riscossione dell'Ente, e che lo stesso pare in gran parte ascrivibile alla significativa riduzione (€ 146.712,21) nel rendiconto 2022 rispetto al 2021 del fondo crediti di dubbia esigibilità.

3.5 Il Comune di Montecopiolo

Un'altra delibera della Sezione che merita di essere posta in evidenza è quella relativa al Comune di Montecopiolo (*cfr.* ***del n. 205/2023/PRSP***), Ente entrato solo di recente a far parte della Regione Emilia-Romagna: infatti, con L. n. 84 del 28 maggio 2021 è stato sancito il distacco del Comune di Montecopiolo (RN) dalla Regione Marche e la sua aggregazione all'Emilia-Romagna.

Il Collegio ha rilevato diverse criticità, di cui quella di maggior rilievo è risultata essere quella relativa alla composizione del risultato di amministrazione, con particolare riferimento al ripiano del disavanzo. L'Ente, alla fine dell'esercizio 2021, presentava una parte disponibile del risultato di amministrazione di € -617.087,87, riconducibile ad una pluralità di disavanzi: disavanzo da riaccertamento straordinario, con quota annuale di ripiano di € 8.784,43, disavanzo derivante dalla diversa modalità di calcolo del FCDE, con quota annuale di ripiano di € 17.855,95 e, da ultimo, disavanzo ex art. 188 TUEL con € 4.425,89 da ripianare nel 2020 e nel 2021, ed € 200.000,00 da ripianare nel 2022 (deliberazione consiliare n. 21 del 5 ottobre 2020). La cennata scomposizione è rappresentata nella tabella che segue.

Tabella 3: Comune di Montecopiolo – *trend* disavanzo

	Rendiconto 2019	Rendiconto 2020	Rendiconto 2021	Rendiconto 2022
Totale parte disponibile	€ - 696.301,83	€ - 651.129,38	€ - 617.087,88	€ - 473.572,61
Di cui: Disavanzo derivante dal riaccertamento straordinario 2015 (quota annuale da recuperare € 8.784,43)	€ - 219.610,85	€- 178.864,29	€ -167.104,63	€ - 158.320,20
Disavanzo derivante dalla diversa modalità di calcolo del FCDE (quota annuale recupero € 17.855,95)	€ - 267.839,20	€- 267.839,20	€- 249.983,25	€ -232.127,30
Disavanzo art. 188 TUEL	€ - 208.851,78	€ - 204.425,89	€ - 200.000,00	€ - 83.125,11[8]

Il problema concerne il mancato recupero del disavanzo di competenza dell'esercizio 2022; infatti, a rendiconto 2022 il risultato di amministrazione presenta un disavanzo pari ad € –473.572,61; rispetto al rendiconto 2021, la quota di rientro prevista è pari ad € –226.640,30. Di tale importo, il Comune ha effettivamente recuperato una quota pari ad € 143.515,27. Il disavanzo ordinario ex art 188 del TUEL, a rendiconto 2022, risulta pari a € –83.125,11 che il Comune avrebbe invece dovuto recuperare entro e non oltre l'approvazione del rendiconto 2022.

Secondo quanto ulteriormente rappresentato dall'Ente, il programmato rientro nell'esercizio 2022 non si è potuto verificare in quanto a seguito del passaggio di Regione, il contributo della Regione Marche, rilasciato ai sensi dell'art. 15 della L.R. Marche n. 41 del 30 dicembre 2019 è stato revocato ai sensi dell'art. 11 della L.R. Marche n. 33 del 02 dicembre 2021; pertanto, questo passaggio di Regione con revoca del contributo risulta la causa generatrice

[8] Elaborazione a cura della Sezione Regionale di Controllo per l'Emilia-Romagna. Disavanzo calcolato sulla base del principio contabile applicato punti 9.2.26 e 9.2.30 All.4/2 D. Lgs. n 118/2011.

dell'ulteriore disavanzo pari a € 83.125,19, come sopra esposto, in ordine al quale il Comune dichiara di aver già previsto un ripiano nel bilancio di previsione del 2023 di definitivo rientro.

Negli anni 2020 e 2021 il ripiano del disavanzo è proceduto a quote maggiori di quelle previste: la Sezione ha ricordato le coordinate ordinamentali in tema di coesistenza di una pluralità di disavanzi, sottolineando che il cd. "extra recupero", però, deve essere attribuito alla componente del disavanzo di amministrazione "*in ordine di anzianità di formazione del disavanzo stesso*", quindi al disavanzo da riaccertamento straordinario, il primo in ordine di formazione.

Il contributo, originariamente promesso dalla Regione Marche e non erogato, era stato sostituito da un contributo *una tantum* da parte della Regione Emilia-Romagna per un importo pari a € 50.000,00 nell'esercizio 2022 e € 100.000,00 nell'esercizio 2023 (L.R. Emilia-Romagna n. 20/2022, art. 6); i rappresentanti del Comune di Montecopiolo precisavano, altresì, che la parte di disavanzo non coperta nel corso dell'ultimo anno di ripiano previsto (il 2022), era stata, per così dire, "rinviata" all'esercizio 2023, senza che ci fosse stata una apposita formalizzazione delle modalità di copertura del disavanzo anzidetto, che ossequiasse necessariamente ai canoni contemplati dall'art. 188 del TUEL.

Quindi, il c.d. nuovo piano di rientro relativo all'esercizio 2023 (che prevederebbe di azzerare il disavanzo ordinario pari a € 83.125,19 finanziandolo mediante quota a saldo del contributo proveniente dalla Regione Emilia-Romagna) non è mai approdato al Consiglio comunale per l'indispensabile formalizzazione prevista dal più volte citato art. 188 TUEL, né – come confermato in audizione – è stato acquisito il parere dell'Organo di revisione previsto dalla norma anzidetta.

La Sezione ha rimarcato la perentorietà della previsione della norma dell'art 188 del TUEL, secondo cui "*L'eventuale ulteriore disavanzo formatosi nel corso del periodo considerato nel piano di rientro deve essere coperto non oltre la scadenza del piano di rientro in corso*", disponendo che nelle more, e in via assolutamente cautelare, atteso l'accertato pregiudizio agli equilibri di bilancio, da parte dell'Ente siano adottate, nella sua discrezionalità, le opportune misure correttive idonee a superare definitivamente le rilevate criticità, onde evitare l'adozione delle ben più importanti misure stabilite dagli artt. 188 e 193 del TUEL.

Infatti, la criticità di cui sopra, oltre a pregiudicare gli equilibri di bilancio e la attendibilità delle risultanze e dei saldi fondamentali (Corte cost., sent. n. 184/2022), mina irrimediabilmente altresì il principio di rappresentanza democratica (Corte cost., sent. n. 184/2016): ad essa consegue, ad avviso della Sezione, proprio per la mancata cura dell'equilibrio di bilancio, ed a causa dell'omesso esercizio, doveroso, delle variazioni di bilancio nell'esercizio considerato, l'effetto dissolutorio degli organi rappresentativi (Corte cost., sent. n. 247/2017), per via dell'espresso richiamo operato dall'art. 193, c. 4 all'art. 141 TUEL. Se le conseguenti variazioni di bilancio proteggono l'equilibrio tendenziale in corso di esercizio a condizione che le pertinenti risorse correlate siano effettive e congruenti (Corte cost., sent. n. 250/2013), ciò richiede – e richiedeva inderogabilmente nel caso del Comune di Montecopiolo - la costante variazione degli stanziamenti la cui mancata cura si riverbera sugli obblighi inerenti la protezione dell'equilibrio del bilancio, rilevanti non solo per i profili attinenti alla violazione dell'art. 81 Cost., ma anche per quanto rileva ai fini dell'art. 1 Cost: di talché, una volta appurato, come detto, che il precetto di equilibrio costituisce uno strumento di verifica e misurazione della responsabilità dei soggetti investiti di cariche pubbliche, la violazione dell'equilibrio, infatti, attiva un sistema di responsabilità giuridiche e politiche, attraverso cui il principio della legittimazione democratica delle istituzioni si rende effettivo (art. 1 Cost.).

L'affermazione del principio comporta una esigenza sistemica unitaria dell'ordinamento, secondo cui sia la mancata approvazione dei bilanci, sia l'incuria del loro squilibrio strutturale, interrompono – in virtù di una presunzione assoluta – il legame fiduciario che caratterizza il mandato elettorale e la rappresentanza democratica degli eletti (Corte cost. sent. n. 228/2017).

Pertanto, il Collegio ha disposto che, ai sensi dell'art. 148-*bis* TUEL, e ai fini del successivo esercizio dell'attività di controllo spettante a questa Sezione, l'Ente dovrà pertanto adottare le menzionate misure correttive, entro sessanta giorni dalla comunicazione di avvenuto deposito della pronuncia di accertamento.

3.6 Il Comune di San Leo

Specifica menzione deve essere fatta anche per il Comune di San Leo: tale Ente era stato destinatario di specifica pronuncia inerente al rendiconto per l'esercizio 2017 (delib. n. 40/2020/PRA), con cui la Sezione aveva accertato una situazione di inattendibilità delle risultanze di bilancio e di grave compromissione degli equilibri. La disamina del risultato di amministrazione 2017, infatti, aveva fatto emergere come l'azione del Comune si fosse concentrata, a fronte di crediti non riscossi, unicamente sul fronte delle uscite: ciò aveva causato, per attenuare l'impatto della sovrastima e della mancata riscossione delle entrate, l'inevitabile ricorso, al fine di garantire il precedente volume delle uscite, alla liquidità fornita dal tesoriere per onorare le obbligazioni assunte, che non era stata restituita a fine esercizio. L'oggettiva diagnosi di incertezza della tenuta degli equilibri era ulteriormente aggravata dalla presenza di rapporti creditori/debitori con gli organismi partecipati non asseverati da entrambi gli organi di revisione o non conciliati.

Per questi motivi, la Sezione aveva invitato l'Ente a provvedere all'adozione di tutte le misure correttive idonee ad allontanare il rischio di disequilibrio sostanziale. Con successiva deliberazione n. 128/2020/PRSP, la Sezione aveva accertato, ai sensi dell'art. 148-*bis*, c. 3, TUEL, la mancata adozione delle misure correttive e aveva inoltre disposto che la gestione finanziaria dell'Ente fosse cautelativamente mantenuta entro i limiti della gestione provvisoria, fino alla verifica dell'adozione di appropriate variazioni di bilancio finalizzate porre rimedio alle situazioni di conflitto tra gestione ed equilibrio di bilancio.

Successivamente, la Sezione aveva esperito istruttorie sui rendiconti 2018, 2019 e 2020, al fine di avere aggiornamenti sulle misure correttive adottate dall'Ente, ma in quelle sedi aveva ritenuto i provvedimenti non idonei a rimuovere le irregolarità e a ripristinare gli equilibri di bilancio.

Con deliberazione, approvata nel gennaio del 2024 ed in corso di pubblicazione alla data di stesura della presente relazione, la Sezione ha preso atto del miglioramento dei vari parametri economici-finanziari, *in primis* del miglioramento della parte disponibile del risultato di amministrazione, come rappresentato nella tabella sottostante.

Tabella 4: Comune di San Leo – *trend* disavanzo

	Rendiconto 2020	Rendiconto 2021	Rendiconto 2022
Fondo cassa	€ 2.003.752,69	€ 921.701,99	€ 932.386,52
Residui attivi	€ 3.645.315,71	€ 4.803.302,11	€ 4.638.729,17
Residui passivi	€ 3.942.377,16	€ 3.135.719,83	€ 3.223.290,53
FPV per spese correnti	€ 0,00	€ 55.350,40	€ 0,00
FPV per spese in conto capitale	€ 998.210,40	€ 1.255.018,29	€ 593.895,49
Risultato di amministrazione	**€ 708.480,84**	**€ 1.278.915,58**	**€1.753.929,67**
Totale accantonamenti	€ 1.457.974,77	€ 1.699.016,42	€ 1.663.075,32
di cui: FCDE	€ 717.555,48	€ 883.919,12	€ 782.421,62
Totale parte vincolata	€ 444.956,43	€ 341.775,09	€ 221.122,41
Totale parte destinata agli investimenti	€ 62.584,77	€ 93.510,90	€ 134.510,90
Totale parte disponibile	**€ - 1.257.035,13**	**€ - 855.386,83**	**€ - 264.778,96**
di cui:			
- disavanzo da specifica pronuncia della Corte dei conti (deliberazioni C.d.c. n. 145/2014, n. 111/2015, n. 88/2016 e n. 72/2017 - quota annuale di recupero pari a € 51.959,21)	€ 814.690,39	€ 431.543,84	€ 0,00
- disavanzo da riaccertamento straordinario (quota annuale di recupero pari a € 18.501,75)	€ 442.344,74	€ 423.842,99	€ 264.778,96

In particolare, la Sezione ha preso atto dell'intero ripiano, a rendiconto 2022, del disavanzo da specifica pronuncia della Corte dei conti (art. 1 c. 435 della L. 232/2016), del maggior recupero, rispetto alle previsioni, del disavanzo da riaccertamento straordinario, nonché del rispetto dei termini di pagamento rappresentati dall'indicatore di tempestività di pagamento e dell'attenzione posta nella gestione della cassa.

Il Collegio ha conseguentemente rilevato, allo stato degli atti, l'idoneità dei provvedimenti correttivi adottati dal Comune di San Leo a rimuovere le irregolarità riscontrate e a ripristinare gli equilibri di bilancio.

Peraltro, le risultanze istruttorie hanno fatto emergere la mancata riconciliazione dei crediti e debiti con la società partecipata San Leo 2000 Servizi Turistici S.r.l.: pertanto, la Sezione ha contestualmente prescritto al Comune di provvedere senza indugio, a rendiconto 2023, alla precisa riconciliazione dei rapporti creditori e debitori con tutti gli organismi partecipati e in particolare con San Leo 2000 Servizi Turistici S.r.l., nonché - in caso di discordanza - di prevedere un idoneo accantonamento a fondo rischi passività potenziali.

L'operazione dovrà essere compiuta in armonia con la parte di disavanzo maggiormente recuperata, rappresentando la suddetta circostanza (accantonamento al fondo rischi) nel risultato di amministrazione del rendiconto 2023 garantendo, contestualmente, l'adeguatezza del FCDE e ogni altro accantonamento o vincolo al fine di assicurare il pieno rispetto degli equilibri di bilancio. La Sezione ha richiesto all'Organo di revisione un'apposita relazione sull'esito della suddetta operazione di modifica delle risultanze del rendiconto.

3.7 Altre situazioni di disavanzo

Nel corso del 2023 sono stati analizzati altri enti in cui sono presenti situazioni di disavanzo che si riportano brevemente. Questi enti hanno presentato una buona capacità di ripiano, anche se la Sezione li tiene attentamente monitorati per evitare l'insorgere di squilibri economico-finanziari atti a pregiudicare gli equilibri di bilancio.

Per quanto concerne il Comune di **Faenza** (*cfr.* ***del. n. 171/2023/PRSE***), la Sezione ha rilevato un recupero del disavanzo da riaccertamento straordinario in quote notevolmente maggiori

rispetto all'importo minimo del piano trentennale con un ritmo di rientro valutato positivamente, come riportato nella tabella sottostante.

Tabella 5: Comune di Faenza (RA) – *trend* disavanzo

Rendiconto 2015	Rendiconto 2016	Rendiconto 2017	Rendiconto 2018	Rendiconto 2019	Rendiconto 2020	Rendiconto 2021
-4.866.091,00	-3.607.544,65	-2.884.762,01	-1.691.858,06	-1.153.899,18	-263.800,81	-83.862,28

La questione era stata oggetto di approfondimento da parte della Sezione in diverse precedenti deliberazioni (n. 106/2017/PRSP, n. 70/2018/PRSE, n. 36/2019/PRSE, n. 81/2020/PRSE, n. 139/2021/PRSE e n. 111/2022/PRSE): il Comune di Faenza con il riaccertamento straordinario ha determinato all'inizio del 2015 un disavanzo di amministrazione di € -5.596.241,35, di cui una parte ripianata subito e la restante parte ripianata mediante un ripiano in quote costanti di € 175.451,00 in trent'anni come da deliberazione n. 52 del 18 maggio 2015 del Consiglio comunale.
Per quanto riguarda il 2021, la quota annuale di recupero del disavanzo, pari a € 175.451,00, è stata inserita dall'Ente correttamente nella tabella degli equilibri 2021 e nel riepilogo generale delle spese, così come è stato previsto correttamente l'esatto ammontare del ripiano del disavanzo nel bilancio preventivo 2022/24, approvato con atto di Consiglio comunale n. 19 del 24 marzo 2022. Inoltre, la Sezione ha rilevato come segnale positivo anche un decremento dei residui conservati a fine esercizio, sia attivi che passivi.

Con riferimento al Comune di Fornovo di Taro (*cfr.* ***del. n. 34/2023/PRSE***), la situazione di disavanzo si è manifestata a partire dalla fine dell'esercizio 2018, a seguito dell'eliminazione di residui attivi derivante dallo stralcio delle cartelle esattoriali con importo inferiore a € 1.000,00, effettuato ai sensi del D. L. 119/2018, convertito con modificazioni nella legge 17 dicembre 2018, n. 136. Detto disavanzo, accertato con deliberazione del Consiglio comunale 30 aprile 2019 n. 21, è in corso di recupero da parte dell'ente a partire dall'esercizio 2019, con quote costanti quinquennali di € 35.489,69.
Nel 2019, in costanza del recupero, è stato accertato, con deliberazione del Consiglio comunale 31 luglio 2020 n. 33, un nuovo disavanzo, derivante dal passaggio del metodo di calcolo del FCDE dal semplificato all'ordinario, il cui ripiano è stato previsto in quindici anni

a partire dal 2021 con quote annuali costanti di € 36.985,72, finanziate mediante economie di spesa di parte corrente e/o utilizzo di entrate correnti non vincolate.
L'Ente mostra un costante recupero, evidenziato nella sottostante tabella.

Tabella 6: Comune di Fornovo di Taro – *trend* disavanzo

Rendiconto 2018	Rendiconto 2019	Rendiconto 2020	Rendiconto 2021
- 177.448,43	- 696.744,50	- 654.359,67	- 540.980,53

La quota annuale di recupero di disavanzo di amministrazione di € 72.475,41 (€ 35.489,69 + € 36.985,72), sotto evidenziata, è stata correttamente inserita dall'Ente nella tabella degli equilibri, nel riepilogo generale delle spese a rendiconto 2021 e nel bilancio di previsione 2022/2024.

Tabella 7: Comune di Fornovo di Taro – *trend* quota di recupero disavanzo

Esercizio finanziario	Quota disavanzo 2018 in recupero dal 2019 al 2023 (5 anni)	Quota disavanzo 2019 in recupero dal 2021 al 2035 (15 anni)	Totale
2021	€ 35.489,69	€ 36.985,72	€ 72.475,41
2022	€ 35.489,69	€ 36.985,72	€ 72.475,41
2023	€ 35.489,69	€ 36.985,72	€ 72.475,41
2024	€ 35.489,69	€ 36.985,72	€ 72.475,41

Dalle risultanze contabili del rendiconto 2021 è emerso emerge un progressivo recupero del disavanzo da parte del Comune, a un ritmo anche maggiore della quota applicata al bilancio (da € -654.359,67 dell'anno 2020 a € -540.980,53 nell'anno 2021, con un miglioramento, quindi, di € 113.379,14 a fronte della quota di € 72.475,41 da recuperare in ragione dei disavanzi emersi nel 2018 e 2019).
Anche con riferimento al Comune di Langhirano (*cfr.* ***delib. n. 110/2023/PRSE*** - *Comune di Langhirano*), la situazione finanziaria risulta evoluta in senso positivo. Infatti, l'Ente aveva maturato, al 1° gennaio 2015, un disavanzo da riaccertamento straordinario di € 2.518.317,39, da ripianare in 30 anni, ponendo a carico dei bilanci per le annualità dal 2015 al 2044 una quota costante annua, arrotondata per eccesso, di € 84.000,00.

Il Comune, come negli esercizi precedenti, nel 2021 presenta la parte disponibile del risultato di amministrazione negativa (€ -973.043,08) ma in progressivo recupero, con il ripiano di quote maggiori rispetto a quelle previste nel piano di recupero. Il percorso di rientro, dal riaccertamento straordinario in avanti, è riepilogato nella tabella sottostante, da cui emerge chiaramente che la quota recuperata è risultata maggiore di quella da recuperare in ognuno degli esercizi considerati.

Tabella 8: Comune di Langhirano (PR) – *trend* disavanzo

Rendiconto	Quota da recuperare	Disavanzo teorico	Disavanzo effettivo	Quota recuperata
1° gen. 2015			€ -2.518.317,39	
2015	€ 84.000,00	€ -2.434.317,39	€ -2.433.537,68	€ 84.779,71
2016	€ 84.000,00	€ -2.349.537,68	€ -2.346.497,23	€ 87.040,45
2017	€ 84.000,00	€ -2.262.497,23	€ - 2.255.239,89	€ 91.257,34
2018	€ 84.000,00	€ -2.171.239,89	€ -2.170.205,80	€ 85.034,09
2019	€ 84.000,00	€ -2.086.205,80	€ -1.914.385,09	€ 255.820,71
2020	€ 84.000,00	€ -1.830.385,09	€ -1.486.943,93	€ 427.441,16
2021	€ 84.000,00	€ -1.402.943,93	€ -973.043,08	€ 513.900,85

Ugualmente, il Comune di **Sasso Marconi** (*cfr.* ***del. n. 174/2023/PRSE***) risulta essere in disavanzo a seguito del riaccertamento straordinario dei residui del 2015; con deliberazione consiliare n. 32 del 10 giugno 2015, era stato accertato un disavanzo di € -1.474.544,27, prevenendone il ripiano in quote annuali costanti di € 49.151,47.

Al 31 dicembre 2021 la parte disponibile del risultato di amministrazione si attesta ad € -199.143,54; ciò è stato frutto di un lungo percorso di risanamento riepilogato nella tabella che segue.

Tabella 9: Comune di Sasso Marconi (BO) – *trend* disavanzo

Anno	Risultato di amm.ne al 31/12	Parte disponibile	Recupero disavanzo da riacc. straord. (RS)
2014	502.672,83		
2015 al 01/01	923.960,61	-1.474.544,27	49.151,47
2015 al 31/12	1.985.782,04	-1.396.125,89	49.151,47
2016	2.753.865,38	-1.240.000,18	49.151,47
2017	3.543.007,55	-1.147.963,36	49.151,47
2018	3.448.888,64	-997.798,69	49.151,47
2019	3.765.727,66	-798.640,31	49.151,47
2020	4.610.648,78	-466.566,54	49.151,47
2021	5.330.792,96	-199.143,54	49.151,47

Con riferimento al Comune di **Vergato** (*cfr.* ***del. n. 148/2023/PRSE***), era stato accertato un disavanzo di amministrazione ai sensi del D.M. 2 aprile 2015 di € 732.845,27, a seguito del riaccertamento straordinario. Il disavanzo era da assorbire in 30 anni, con quote annuali di € 24.428,18, ai sensi della deliberazione di Consiglio comunale n. 20 del 29 maggio 2015, che ne approvava le modalità di ripiano.

Dalla verifica della Sezione, è emerso che in tutti gli esercizi dal 2015 in avanti la prima voce del prospetto relativo al "Riepilogo generale delle spese" riporta correttamente la rata di disavanzo da recuperare, pari ad € 24.428,18; in merito al disavanzo, è emersa la situazione compendiata nella seguente tabella, che mostra un recupero del disavanzo da riaccertamento straordinario maggiore della quota da recuperare, per ognuna delle annualità considerate.

Tabella 10: Comune di Vergato (BO) – *trend* disavanzo

Esercizio	Risultato di amm.ne al 31 dicembre	Parte disponibile RdA	Recupero disavanzo da riacc. straord. (RS)	Recupero effettivo
2014	584.637,75			
2015 al 01/01	789.428,62	- 732.845,27	24.428,18	
2015 al 31/12	1.181.362,49	- 627.491,92	24.428,18	105.353,35
2016	1.332.753,51	- 560.462,97	24.428,18	67.028,95
2017	1.256.658,60	- 529.006,92	24.428,18	31.456,05
2018	1.250.782,86	-498.616,01	24.428,18	30.390,91
2019	1.343.985,73	-426.247,23	24.428,18	72.368,78
2020	2.313.533,31	-366.924,90	24.428,18	59.322,33
2021	2.538.988,05	-339.269,88	24.428,18	27.655,02

Per quanto attiene al Comune di **Morciano di Romagna** (*cfr.* ***del. n. 181/2023/PRSE***), la rideterminazione del risultato di amministrazione a seguito del riaccertamento straordinario dei residui aveva comportato per l'Ente un maggior disavanzo di un importo pari a € -1.234.837,85. Ai fini del ripiano, sono state previste, con deliberazione consiliare n. 25 dell'11 giugno 2015, quote di recupero costanti, di importo pari a € 41.161,26 annui, per un periodo di trent'anni (dal 2015 al 2044 compreso), ai sensi del Decreto del Ministero dell'Economia e delle Finanze del 2 aprile 2015. Con deliberazione n. 267/2021/PRSP del 24 dicembre 2021, questa Sezione regionale di controllo, in esito all'esame della documentazione inerente ai rendiconti per gli esercizi 2018 e 2019 del Comune, aveva accertato la violazione delle regole di rientro del disavanzo, avendo l'Ente recuperato una quota minore di quanto previsto dal piano di rientro sia nell'esercizio 2016 sia nell'esercizio 2017. Su richiesta della Sezione di provvedere alle opportune rettifiche in bilancio, ai sensi dell'art. 148-*bis* del TUEL, inviando entro 60 giorni una relazione che desse conto delle misure adottate, il Comune aveva inviato, con nota del 21 febbraio 2022, una relazione a firma del Sindaco e dell'Organo di revisione, esponendo che nell'esercizio 2021, a seguito di ingenti entrate straordinarie di parte corrente dovute all'utilizzo da terzi di aree pubbliche senza alcun vincolo di destinazione, ha eseguito in via anticipata il rimborso parziale, pari a € 506.375,83, della somma in conto capitale erogata, nel 2013, da Cassa Depositi e Prestiti.

Tale estinzione anticipata, che ha azzerato il piano di ammortamento relativo all'annualità 2013 e consentito di ridurre la voce di accantonamento a FAL di corrispondente importo (€ 506.375,83 più la rata annuale), oltre a portare - secondo quanto asserito dall'ente – ad un risparmio in termini di pagamento di interessi quantificabile in € 220.956,67, ha prodotto il miglioramento della parte disponibile del risultato di amministrazione nel 2021.

La Sezione, dopo aver accertato quindi, con deliberazione n. 26/2022/PRSP, l'adozione delle misure correttive del rientro del disavanzo da parte dell'Ente - riservandosi in tale sede la verifica dell'effettivo rientro in esito all'approvazione del rendiconto 2021 -, aveva rilevato che dal prospetto riguardante il risultato di amministrazione del rendiconto di tale ultimo esercizio si evinceva, in effetti, che la quota di disavanzo al termine dello stesso (quota disponibile del risultato di amministrazione) è pari a € –498.144,56, ampiamente inferiore al disavanzo che sarebbe dovuto risultare teoricamente nel 2021 in base al piano di rientro (€ -762.410,19).

A rendiconto 2022, la Sezione ha riscontrato una situazione che risulta ulteriormente migliorata, in quanto il disavanzo ancora da ripianare risulta essere di € -426.414,81, con un recupero pari ad € 71.729,75, superiore alla quota prevista dal piano di recupero approvato nel 2015 (€ 41.161,26 annui dal 2015 al 2044).

Da ultimo, anche il Comune di **Talamello** (*cfr.* ***del. n. 200/2023/PRSE***) ha presentato a rendiconto 2021 la parte disponibile del risultato di amministrazione negativa (€ - 72.039,93): il disavanzo, sorto durante l'esercizio 2020 (€ -126.222,35), era stato oggetto della deliberazione di Consiglio comunale n. 27 del 28 giugno 2021, che illustrava il piano di rientro triennale, ai sensi dell'art. 188 del TUEL, come di seguito rappresentato.

Tabella 11: Comune di Talamello (RN) – *trend* disavanzo

ESERCIZIO	IMPORTO DEL RIPIANO	MODALITA'
Anno 2021	€ 10.370,70	€ 4.598,05 utilizzo economie di spesa ed € 5.772,65 oneri di urbanizzazione
Anno 2022	€ 55.313,32	€ 45.000,00 incremento lotta evasione tributaria, € 10.313,32 riduzione fondo garanzia iscritto prudenzialmente
Anno 2023	€ 60.538,33	€ 3.538,33 utilizzo economie di spesa, € 45.000,00 incremento lotta evasione tributaria, € 12.000,00 riduzione fondo garanzia iscritto prudenzialmente

Il Comune aveva rappresentato che, nella sostanza, tale disavanzo era dovuto all'aumento degli accantonamenti effettuati a bilancio: in particolare, un ruolo chiave rivestiva l'accantonamento al fondo crediti di dubbia esigibilità, che passava da € 255.596,45 del 2019 ad € 413.863,06 del 2020.

In seguito, il piano di rientro è stato rimodulato più volte: in primo luogo per via dei risultati ottenuti a rendiconto 2021, che hanno mostrato un maggior recupero – oltre alla quota da ripianare – di € 43.811,72. Sulla base di tali risultanze, è stato modificato il piano di rientro, prevedendo un rientro di € 20.000,00 per il 2022 e di € 52.039,93 per il 2023.

A rendiconto 2022, visti i risultati ottenuti (è stata ripianata una quota di € 30.792,04), il piano è stato ulteriormente rimodulato, prevedendo un rientro di € 41.247,89 (la parte di disavanzo restante) nell'esercizio 2023, a completo riassorbimento del disavanzo.

La Sezione ha preso atto delle condizioni che hanno permesso un maggior recupero del disavanzo, derivanti sia da una gestione più oculata dei programmi di spesa sia da un'eliminazione di residui passivi erroneamente mantenuti, ed ha raccomandato all'Ente l'osservanza dei principi in tema di armonizzazione contabile.

4 I PIANI DI RIEQUILIBRIO

4.1 L'attività sui Piani di riequilibrio

Preliminarmente, è necessario ricordare che l'attività della Corte dei conti sui piani di riequilibrio prende le mosse dal D.L. 10 ottobre 2012, n. 174, che all'art. 3, c.1, lett. r) ha introdotto all'interno del TUEL l'art. 243-*bis*; quest'ultimo ha previsto la possibilità, per gli enti locali, di ricorrere alla procedura di riequilibrio finanziario pluriennale, nel caso in cui sussistano squilibri strutturali del bilancio in grado di provocare il dissesto finanziario dell'Ente e le misure di cui agli artt. 193 (deliberazione di salvaguardia degli equilibri di bilancio) e 194 (riconoscimento di legittimità dei debiti fuori bilancio) del TUEL non si rivelino sufficienti a superare le condizioni dello squilibrio.

Nella sostanza, tale squilibrio si individua nell'incapacità di adempiere alle proprie obbligazioni esigibili a causa della mancanza di risorse effettive a copertura delle spese e, generalmente, nella correlata mancanza o carenza di liquidità disponibile; lo squilibrio diventa strutturale quando la massa passiva da ripianare eccede le ordinarie capacità di bilancio e di ripristino degli equilibri, e richiede ulteriori mezzi.

La procedura di riequilibrio, volta ad evitare che l'ente locale affronti le gravi conseguenze prodotte dal dissesto, prevede una responsabilizzazione degli organi ordinari dell'ente territoriale nella definizione e nell'assunzione delle iniziative adeguate al fine di arrivare al risanamento. Infatti, la peculiarità di detto istituto risiede nella circostanza che la procedura viene attivata direttamente ed autonomamente dallo stesso ente: l'adozione del PRFP, evitando il ricorso alla gestione commissariale, lascia impregiudicata la gestione in capo all'organo elettivo, anche se gli enti vengono sottoposti a penetranti controlli da parte della Corte dei conti, volti ad impedire che la situazione di squilibrio degeneri in dissesto.

Ai sensi del c. 2 dell'art. 243-*bis* del TUEL, la deliberazione di ricorso alla procedura di riequilibrio finanziario pluriennale deve essere trasmessa entro 5 giorni alla competente sezione regionale della Corte dei conti e al Ministero dell'interno. Il ricorso a tale procedura sospende temporaneamente la possibilità per la Corte dei conti di assegnare, ai sensi dell'art. 6, c. 2 del D. Lgs. 6 settembre 2011, n. 149, il termine per l'adozione delle misure correttive.

Inoltre, le eventuali procedure esecutive intraprese nei confronti dell'ente sono sospese dalla data di esecutività della deliberazione di ricorso alla procedura di riequilibrio finanziario pluriennale fino alla data di approvazione o di diniego di approvazione del piano di riequilibrio pluriennale da parte della sezione regionale per il controllo della Corte dei Conti, come previsto dall'art. 243-*quater*, c. 1 e 3.

In particolare, il Consiglio dell'Ente locale, entro il termine perentorio di 90 giorni dalla data di esecutività della delibera di ricorso alla procedura di riequilibrio, delibera un piano di riequilibrio finanziario pluriennale corredato del parere dell'Organo di revisione. La durata massima del Piano di riequilibrio deve essere compresa tra quattro e venti anni, ed è determinata sulla base del rapporto tra le passività da ripianare nel medesimo e l'ammontare degli impegni di cui al titolo I della spesa del rendiconto dell'anno precedente a quello di deliberazione del ricorso alla procedura di riequilibrio o dell'ultimo rendiconto approvato (c. 5-bis dell'art. 243-*bis*).

Inoltre, l'art. 243-*bis* del TUEL specifica al c. 6 il contenuto obbligatorio del Piano di riequilibrio, le attività che l'ente locale è tenuto a porre in essere ai fini della predisposizione del Piano (c. 7), le possibilità ed i vincoli imposti all'ente al fine di garantire il graduale riequilibrio (c. 8), nonché le misure da adottare nell'eventualità in cui l'ente desideri accedere al Fondo di rotazione (c. 9).

L'art. 243-*quater*, introdotto anch'esso dal D.L. n.174/2012, stabilisce anche i compiti degli organi esterni all'ente deputati all'esame del Piano: in particolare (c. 1), il PRFP deve essere trasmesso, entro dieci giorni dalla data della delibera di adozione, alla Commissione per la stabilità finanziaria degli enti locali ed alla Sezione regionale di controllo della Corte dei conti.

La Commissione svolge la necessaria istruttoria entro i successivi sessanta giorni, anche sulla base delle Linee guida deliberate dalla Sezione delle Autonomie della Corte dei conti[9], e può formulare richieste istruttorie all'ente (c.2), che deve fornire risposta entro trenta giorni. All'esito dell'istruttoria, la Commissione ha il compito di redigere una relazione finale, con eventuali allegati, che è trasmessa alla Sezione regionale di controllo della Corte dei conti.

[9] Le ultime linee-guida della Sezione Autonomie fanno riferimento alla deliberazione n. 5/SEZAUT/2018/INPR del 10 aprile 2018.

Come si può notare, la procedura del riequilibrio finanziario pluriennale conferisce significative funzioni alla Corte dei conti: infatti, la Sezione delle Autonomie è competente per l'emanazione di apposite linee-guida, necessarie ad orientare i criteri dell'esame del Piano di riequilibrio finanziario pluriennale da parte della Commissione per la stabilità finanziaria degli enti locali, operante presso il Ministero dell'interno, mentre alle sezioni regionali di controllo sono affidate sia la valutazione del Piano (dalla quale scaturisce l'approvazione o il diniego dello stesso) sia il controllo sulla sua concreta esecuzione. A questo proposito, l'art. 243-*quater* c. 3 del Tuel dispone che la sezione regionale di controllo della Corte dei conti, entro 30 giorni dalla ricezione della documentazione da parte della Commissione per la stabilità finanziaria degli enti locali, deliberi sull'approvazione o sul diniego del Piano, valutandone la congruenza ai fini del riequilibrio.

Successivamente, nel caso in cui il Piano di riequilibrio venga approvato, è compito delle Sezioni regionali di controllo monitorarne l'effettiva attuazione: a questo proposito, come ricordato dall'art. 243-*quater*, c. 6, del TUEL, entro i quindici giorni successivi alla scadenza di ciascun semestre, l'Organo di revisione economico-finanziaria dell'ente è incaricato di trasmettere al Ministero dell'interno e alla competente Sezione regionale della Corte dei Conti una relazione inerente allo stato di attuazione del Piano ed al raggiungimento degli obiettivi intermedi fissati dallo stesso. Inoltre, entro il 31 gennaio dell'anno successivo all'ultimo esercizio di durata del Piano, deve redigere una relazione finale sulla completa attuazione dello stesso e sugli obiettivi di riequilibrio raggiunti.

In questa sede, si rammenta che l'accertamento, da parte della competente Sezione regionale della Corte dei conti, di grave e reiterato mancato rispetto degli obiettivi intermedi fissati dal piano ovvero il mancato raggiungimento del riequilibrio finanziario al termine del periodo di durata del piano stesso comportano l'applicazione del dissesto guidato di cui al citato art. 6, c. 2, del D. Lgs. n. 149/2011, con l'assegnazione al Consiglio dell'ente, da parte del Prefetto, del termine non superiore a venti giorni per la deliberazione del dissesto (art. 243-*bis*, c. 7, TUEL).

Ad oggi, nella Regione Emilia-Romagna un solo ente ha in corso una procedura di riequilibrio finanziario pluriennale già da 5 anni: il Comune di Jolanda di Savoia (FE). Ad esso deve aggiungersi il Comune di San Pietro in Casale (BO), che alla fine del 2023 sta

avviando una procedura di riequilibrio, in quanto dall'approvazione del rendiconto 2022 è emerso un disavanzo non ripianabile nei termini previsti dall'art. 188 del TUEL.

4.2 Il Comune di Jolanda di Savoia

Durante l'esercizio 2018, il Comune di Jolanda di Savoia (FE) ha intrapreso una procedura di riequilibrio finanziario pluriennale, dopo aver chiuso la gestione dell'esercizio precedente, il 2017, con un disavanzo di € -2.361.034,12, incrementato nel corso dell'esercizio 2018 di ulteriori passività generate da debiti fuori bilancio, così addivenendo alla successiva quantificazione di un disavanzo presunto pari a € -2.854.589,12 euro, non più risanabile con gli ordinari mezzi di riequilibrio.

Il Piano di riequilibrio, adottato con deliberazione consiliare del 24 ottobre 2018 n. 28, è stato approvato da questa Sezione regionale di controllo con deliberazione n. 30/2019/PRSP del 13 maggio 2019, tenuto conto delle previsioni del Comune di recupero del disavanzo. La Sezione è stata conseguentemente chiamata ad effettuare un monitoraggio periodico sullo stato di attuazione del PRFP, ai sensi dell'art. 243-*quater* del TUEL. Tale controllo, inserito nella fase "concomitante" all'esecuzione del piano, è volto a riconoscere e prevenire eventuali fattispecie di concreto aggravamento del quadro complessivo della finanza dell'ente, che possano comprometterne la sostanziale finalità di risanamento, nel caso evidenzino un andamento negativo difficilmente reversibile.

A questo si riferisce il "*grave e reiterato mancato rispetto degli obiettivi intermedi fissati dal piano*" indicato dall'art. 243-*quater*, c. 7, del TUEL.

Nel 2022, con deliberazioni n. 29/2022/PRSP e n. 130/2022/PRSP, è stato confermato il proseguimento del percorso di riequilibrio finanziario pluriennale, anche se la Sezione aveva ritenuto di richiamare il Comune per la risoluzione di alcuni profili di criticità, che avrebbero potuto inficiare il rispetto del PRFP, quali la scarsa riscossione delle entrate, sopravvenuti oneri da contenzioso e problematiche nella complessiva organizzazione dell'Ente e nei rapporti con alcune società (Clara S.p.A. e I.Dacca S.p.A).

Durante l'esercizio 2023, la Sezione (*cfr.* ***del. n. 43/2023/PRSP***) ha confermato il proseguimento del percorso di riequilibrio finanziario pluriennale, rilevando il mancato ricorso all'anticipazione di tesoreria e la riduzione della spesa di natura corrente. Nel quadro

di un recupero del disavanzo che appare positivo, la Sezione ha tuttavia riscontrato il permanere di criticità e di elementi di debolezza della gestione che rischiano di compromettere il processo di risanamento. Rilevano, al riguardo, l'elevato contenzioso pendente e il modesto ammontare del fondo contenzioso, la mancata formalizzazione della rateizzazione del credito nei confronti di Clara S.p.A., nonché la bassa percentuale di riscossione in conto residui delle entrate proprie di natura tributaria. In ragione della numerosità dei contenziosi che vedono coinvolto il Comune, la Sezione ha richiesto all'Ente di inviare entro 30 giorni dalla comunicazione di deposito della deliberazione, una relazione che dia conto degli oneri che possono derivare da ogni procedura giudiziale e stragiudiziale con valutazione della probabilità di soccombenza, e all'Organo di revisione di esprimere, entro i successivi 30 giorni, le sue valutazioni sul punto.

Il Comune, in esito a tale richiesta, sulla base delle informazioni ricevute dal legale incaricato di seguire le diverse procedure, ha predisposto un *report* delle cause giudiziali e stragiudiziali in atto al 31 dicembre 2022, che riassume tutte le controversie in atto del Comune di Jolanda di Savoia e quantifica per ognuna di esse le eventuali spese di cui il Comune dovrà farsi carico in caso di soccombenza.

L'Organo di revisione, sul punto, ha rappresentato che, a suo proprio parere, il fondo contenzioso non risulta congruo, senza però fornire una motivazione precisa a supporto di tale affermazione. Ha peraltro evidenziato che, per quanto riguarda la quantificazione dei rapporti creditori e debitori con l'Unione Terre e Fiumi, resta a carico dell'Ente la rendicontazione esatta del credito, che possa lasciar proseguire la trattativa del legale con i rappresentanti dell'Unione, operazione che a suo parere potrebbe essere ritardata per via della carenza di personale.

In seguito al pervenire della nona relazione semestrale ed all'approvazione del rendiconto 2022 da parte del Comune, la Sezione, nella successiva deliberazione sul controllo dell'attuazione del piano (*cfr.* ***del. n. 176/2023/PRSP***), ha rilevato il recupero di quote di disavanzo superiori al previsto e una situazione di cassa in costante miglioramento, col mancato ricorso all'anticipazione di tesoreria. La Sezione ha ritenuto, tuttavia, di richiamare il Comune per la risoluzione di alcune criticità gestionali, che – ove non tempestivamente e correttamente affrontate – potrebbero inficiare il rispetto del PRFP, poiché rischiano di compromettere l'efficienza della gestione ordinaria: il consistente ritardo nei pagamenti che

tuttora permane (indicatore annuale di tempestività dei pagamenti pari a + 58,08 giorni), i ritardi nella definizione dei contratti integrativi e la quantificazione esatta dei rapporti creditori e debitori ancora in essere con l'Unione Terre e Fiumi.

4.3 Il Comune di San Pietro in Casale

Il Comune di San Pietro in Casale (BO), con l'approvazione del rendiconto dell'esercizio 2022 da parte del Consiglio Comunale - delibera del Consiglio Comunale n. 44 del 23 agosto 2023 -, ha accertato un disavanzo ordinario di € -3.646.534,13, soggetto alle regole di ripiano dettate dall'art. 188 del TUEL, che dispone che "*L'eventuale disavanzo di amministrazione, accertato ai sensi dell'articolo 186, è immediatamente applicato all'esercizio in corso di gestione contestualmente alla delibera di approvazione del rendiconto. La mancata adozione della delibera che applica il disavanzo al bilancio in corso di gestione è equiparata a tutti gli effetti alla mancata approvazione del rendiconto di gestione. Il disavanzo di amministrazione può anche essere ripianato negli esercizi successivi considerati nel bilancio di previsione, in ogni caso non oltre la durata della consiliatura, contestualmente all'adozione di una delibera consiliare avente ad oggetto il piano di rientro dal disavanzo nel quale siano individuati i provvedimenti necessari a ripristinare il pareggio*".

Posto che tale disavanzo non era ripianabile nei termini previsti dal citato art. 188, ovvero entro il termine della consiliatura (giugno 2024), con deliberazione del Consiglio Comunale n. 45 del 23 agosto 2023 l'Ente ha deliberato il ricorso al PRFP, normato dall'art. 243-*bis* del D. Lgs. 267/2000, al fine di evitare la dichiarazione dello stato di dissesto e, con essa, le conseguenze sia sulla cittadinanza sia verso i creditori dell'Ente.

L'art. 243-*bis*, c. 5, del TUEL prevede che la durata del piano di riequilibrio sia compresa tra un minino di 4 anni ad un massimo di 20 anni, in funzione dell'entità del disavanzo rispetto alle spese correnti registrate al titolo I (impegni). Per quanto riguarda il Comune di San Pietro in Casale, gli impegni risultanti dal rendiconto dell'esercizio 2022 ammontano a complessivi € 9.738.387,49, per cui l'entità del disavanzo accertato è del 37%.

La durata massima del piano di riequilibrio è stata pertanto fissata in 10 anni a partire dall'esercizio 2023, fino all'esercizio 2032 compreso.

Come previsto dall'iter identificato dalla deliberazione n. 5/SEZAUT/2018/INPR del 10 aprile 2018, l'Ente ha provveduto all'analisi straordinaria di tutti i residui attivi e passivi conservati al 1° gennaio 2023 e non ancora incassati/pagati al 31 ottobre 2023.

Dall'analisi straordinaria dei residui attivi e passivi al 31 ottobre 2023 è emerso un ulteriore disavanzo di amministrazione pari a € 91.543,66, che è stato incluso nel piano di riequilibrio, ad incremento del disavanzo accertato con il rendiconto 2022.

Inoltre, lo schema istruttorio indicato dalla deliberazione n. 5/SEZAUT/2018/INPR del 10 aprile 2018 prevede che, propedeuticamente alla quantificazione del disavanzo complessivo da ripianare con il piano pluriennale di riequilibrio, venga anche vagliata l'esistenza di debiti fuori bilancio riconoscibili ai sensi dell'art. 194 del TUEL.

Il Comune di San Pietro in Casale ha quantificato alcuni debiti fuori bilancio, da includere nel piano: il totale di tali debiti fuori bilancio da riconoscere ammonta a € 439.394,36, dei quali € 374.845,16 nei confronti dell'Unione Reno Galliera, alla quale il Comune partecipa.

Da ciò deriva che l'importo delle passività totali da includere nel PRFP ammonta a € 4.177.472,15.

Con deliberazione consiliare n. 65 del 20 novembre 2023, l'Ente ha pertanto approvato il Piano e sottoposto lo stesso, come previsto dalla normativa, all'esame della Commissione per la stabilità finanziaria degli enti locali operante presso il Ministero dell'Interno.

5 CONCLUSIONI

Nel corso dell'esercizio 2023 la Sezione ha esaminato i rendiconti relativi all'esercizio finanziario 2021 ed i bilanci preventivi 2022-2024 dei n. 39 enti selezionati sulla base dei criteri elaborati al fine di individuare la ricorrenza di ipotesi di maggior rischio per la tenuta degli equilibri di bilancio, adottando ad oggi n. 41 deliberazioni, di cui n. 31 PRSE e n. 10 PRSP. A queste devono aggiungersi n. 6 deliberazioni, classificate PRSE, relative ai controlli sul precedente esercizio finanziario.

La presente Relazione, nell'illustrare in modo dettagliato gli esiti dell'attività di controllo svolta dalla Sezione nel corso dell'ultimo anno, ha inteso offrire una rappresentazione della complessiva situazione finanziaria delle amministrazioni locali della Regione Emilia-Romagna, censurando quegli aspetti che presentano elementi di criticità, ma non mancando di valorizzare altresì comportamenti virtuosi e miglioramenti gestionali.

Dal controllo svolto sui rendiconti 2021 la Sezione ha constatato che le maggiori criticità derivano da una non corretta applicazione dei principi della contabilità armonizzata; rispetto ad esse la Sezione è prontamente intervenuta chiedendo agli enti di adottare le opportune misure correttive e all'organo di revisione di svolgere una costante attività di vigilanza.

Le principali criticità riscontrate (es. errata contabilizzazione dei contributi a rendicontazione, gestione del Fondo pluriennale vincolato, assenza di doppia asseverazione dei rapporti creditori e debitori con gli organismi partecipati, riconoscimento di debiti fuori bilancio, errata contabilizzazione del Fondo anticipazione di liquidità) hanno evidentemente diretta incidenza sulla tenuta degli equilibri di bilancio.

In tutti questi casi, è stata raccomandata agli Enti l'osservanza dei principi in tema di armonizzazione contabile, che, funzionali al rispetto degli equilibri di bilancio presidiati dagli artt. 81 e 97 Cost., nonché dalla L. n. 243/2012, possono essere vulnerati, nella gestione risultante dall'esame sulla documentazione inerente al rendiconto per l'esercizio 2021 e al bilancio di previsione 2022-2024, in relazione alle criticità rilevate nel corso delle istruttorie svolte. La Sezione ha al contempo richiamato l'attenzione degli organi di revisione a vigilare costantemente sul rispetto dei principi contabili sanciti dal D. Lgs. 23 giugno 2011, n. 118.

A tal fine, gli organi di revisione devono assicurare una puntuale e attenta vigilanza sulla regolarità contabile, finanziaria ed economico-patrimoniale della gestione dell'ente per il

rispetto degli equilibri di bilancio e della normativa vigente, anche in riferimento ai doveri, compendiati in termini generali dalla previsione dell'art. 147-*quinquies* del T.U.E.L., di attestazione di congruità delle poste di bilancio funzionali al perseguimento degli equilibri di bilancio.

Non va trascurato che gli equilibri di bilancio potrebbero essere stati modificati, nella attuale situazione emergenziale, **dall'aumento dei costi dell'energia**.

In relazione alla crisi energetica, al fine di valutare l'adeguatezza della copertura delle maggiori spese derivanti dal continuo aumento dei costi energetici, in sede istruttoria la Sezione ha chiesto di indicare lo stanziamento iniziale previsto a bilancio 2022 e quello finale, segnalando se tale stanziamento risultasse sufficiente a garantire il regolare pagamento delle utenze di competenza e chiedendo per tutte le variazioni di bilancio intervenute nell'anno 2022 ai capitoli di utenze per luce e gas, di indicare le relative fonti di finanziamento.

La Sezione, all'esito degli accertamenti istruttori, ha raccomandato agli enti sottoposti a controllo, in ossequio al rispetto del precetto dinamico della gestione finanziaria, di continuare ad apprestare in corso di esercizio i necessari strumenti di flessibilità del bilancio, al fine di dare adeguata copertura alle situazioni emergenziali.

Le criticità emerse con maggiore frequenza attengono tuttavia alla scarsa capacità nella riscossione delle entrate, tanto in conto competenza, quanto in conto residui, con il conseguente accumulo di un ingente mole di residui attivi. Questi ultimi, per le ragioni ampiamente esposte nel relativo capitolo, devono essere oggetto di accurata verifica in sede di riaccertamento e necessitano di costante monitoraggio per verificare la sussistenza dei requisiti che ne giustificano il mantenimento in bilancio.

La Sezione, pur prendendo atto, in alcuni casi, dei chiarimenti forniti dagli enti, non ha mancato di rammentare l'indispensabilità dell'attività di riscossione dei tributi per garantire risorse ai Comuni e l'indefettibilità del principio generale della indisponibilità dell'obbligazione tributaria, riconducibile ai principi di capacità contributiva (art. 53, c. 1, Cost.) ed imparzialità nell'azione della P. A. (art. 97 Cost.), espressione entrambi del più generale principio di eguaglianza nell'ambito dei rapporti tributari.

La Sezione ha pertanto raccomandato agli enti di proseguire nell'adozione e nel monitoraggio delle misure necessarie ai fini di un tangibile miglioramento dell'efficacia dell'attività di riscossione, provvedendo doverosamente nei casi più gravi alla segnalazione

alla Procura regionale della Corte dei conti ai sensi dell'art. 52, c. 4, c.g.c., di quei fatti potenzialmente fonte di responsabilità erariale.

Si ricorda che già nel corso dei controlli relativi all'esercizio 2020 erano state rilevate nuove criticità nella gestione degli enti locali scaturite dalla situazione emergenziale, i cui effetti hanno caratterizzato anche l'esercizio 2021, nonché un peggioramento di alcune situazioni di sofferenza, in particolare per quei Comuni che presentavano già gravi difficoltà sul fronte dell'attività di contrasto all'evasione tributaria e per i quali era stato registrato un ulteriore rallentamento dell'attività di recupero per effetto della sopravvenuta normativa di blocco collegata all'emergenza pandemica.

Al netto della proroga di alcune misure derogatorie all'ordinaria disciplina contabile, è previsto, per la **parte corrente**, per l'esercizio 2022 il ritorno alle condizioni di gestione ordinaria con la piena ripresa delle procedure di accertamento e di riscossione delle entrate proprie e la parziale cessazione degli effetti delle misure di flessibilità disposte dalla legislazione emergenziale, circostanza quest'ultima che dovrebbe consentire un sensibile miglioramento da parte degli nti locali della capacità di acquisizione delle entrate proprie.

Per quanto riguarda le situazioni di disavanzo, la Sezione ha riscontrato, in linea generale, durante l'esercizio 2021, un miglioramento delle condizioni nei Comuni dell'Emilia-Romagna, anche se è indubbio che gli enti che presentano la parte disponibile del risultato di amministrazione con segno negativo debbano essere monitorati e seguiti, al fine di correggere precocemente circostanze che possano compromettere la stabilità finanziaria che si cerca progressivamente di perseguire.

APPENDICE CON TABELLE DI RIEPILOGO

Tabella 12: appendice - numero enti selezionati raggruppati per provincia

	ENTE	PROV.	Abitanti residenti anno 2021
1	COMUNE DI SASSO MARCONI	BO	14.894
2	COMUNE DI VERGATO	BO	7.589
3	COMUNE DI BAGNO DI ROMAGNA	FC	5.647
4	COMUNE DI PORTICO E SAN BENEDETTO	FC	735
5	COMUNE DI PREMILCUORE	FC	712
6	COMUNE DI MESOLA	FE	6.524
7	COMUNE DI PORTOMAGGIORE	FE	11.671
8	COMUNE DI CONCORDIA SULLA SECCHIA	MO	8.247
9	COMUNE DI MARANO SUL PANARO	MO	5.331
10	COMUNE DI MONTECRETO	MO	922
11	COMUNE DI POLINAGO	MO	1.589
12	COMUNE DI RIOLUNATO	MO	662
13	COMUNE DI AGAZZANO	PC	1.991
14	COMUNE DI CERIGNALE	PC	118
15	COMUNE DI COLI	PC	818
16	COMUNE DI FERRIERE	PC	1.136
17	COMUNE DI FIORENZUOLA D'ARDA	PC	14.999
18	COMUNE DI VERNASCA	PC	2.023
19	COMUNE DI ZERBA	PC	70
20	COMUNE DI BERCETO	PR	2.018
21	COMUNE DI CORNIGLIO	PR	1.751
22	COMUNE DI FORNOVO DI TARO	PR	5.922
23	COMUNE DI LANGHIRANO	PR	10.778
24	COMUNE DI MONCHIO DELLE CORTI	PR	837
25	COMUNE DI PELLEGRINO PARMENSE	PR	963
26	COMUNE DI ROCCABIANCA	PR	2.904
27	COMUNE DI SALSOMAGGIORE TERME	PR	20.157
28	COMUNE DI VALMOZZOLA	PR	532
29	COMUNE DI CASOLA VALSENIO	RA	2.542
30	COMUNE DI FAENZA	RA	59.078
31	COMUNE DI POVIGLIO	RE	7.154
32	COMUNE DI CASTELDELCI	RN	372
33	COMUNE DI GEMMANO	RN	1.123
34	COMUNE DI MAIOLO	RN	785
35	COMUNE DI MONTECOPIOLO	RN	1.042
36	COMUNE DI MORCIANO DI ROMAGNA	RN	7.185
37	COMUNE DI PENNABILLI	RN	2.643
38	COMUNE DI SAN LEO	RN	2.837
39	COMUNE DI TALAMELLO	RN	1.066

Fonte: Corte dei conti su dati estratti da RER

Enti selezionati in base alla delibera n. 190/2022/INPR del 16 dicembre 2022, concernente l'approvazione dei criteri di selezione degli enti da assoggettare ai controlli di cui all'art. 1 commi 166 e segg. della legge n. 266/2005.

Tabella 13: appendice - enti selezionati in base al criterio 1

	ENTE	PROV.	Parte disp. Ris. Amm.ne al 31.12.2021
1	COMUNE DI AGAZZANO	PC	-196.951,53 €
2	COMUNE DI FAENZA	RA	-83.862,28 €
3	COMUNE DI FORNOVO DI TARO	PR	-537.267,53 €
4	COMUNE DI GEMMANO	RN	-16.823,10 €
5	COMUNE DI LANGHIRANO	PR	-973.043,08 €
6	COMUNE DI MARANO SUL PANARO	MO	-1.133.432,16 €
7	COMUNE DI MONTECOPIOLO	RN	-617.087,87 €
8	COMUNE DI MORCIANO DI ROMAGNA	RN	-498.144,56 €
9	COMUNE DI PENNABILLI	RN	-1.492.629,28 €
10	COMUNE DI PORTOMAGGIORE	FE	-2.949.683,15 €
11	COMUNE DI POVIGLIO	RE	-1.548.185,65 €
12	COMUNE DI ROCCABIANCA	PR	-7.378,64 €
13	COMUNE DI SAN LEO	RN	-819.753,52 €
14	COMUNE DI SASSO MARCONI	BO	-199.143,54 €
15	COMUNE DI TALAMELLO	RN	-72.039,93 €
16	COMUNE DI VERGATO	BO	-339.269,88 €

Fonte: Corte dei conti su dati estratti da RER

Criterio 1: Parte disponibile del risultato di amministrazione minore o uguale a zero.

Tabella 14: appendice - enti selezionati in base al criterio 2

	ENTE	PROV.	Residui attivi al 31.12.2021	Residui attivi - FCDE al 31.12.2021	(Residui attivi - FCDE) / pop.
1	COMUNE DI BAGNO DI ROMAGNA	FC	8.864.238,53 €	8.393.254,77 €	1.486,32 €
2	COMUNE DI BERCETO	PR	3.460.118,36 €	3.304.339,95 €	1.637,43 €
3	COMUNE DI CASOLA VALSENIO	RA	4.213.621,45 €	4.105.311,45 €	1.614,99 €
4	COMUNE DI CASTELDELCI	RN	1.300.112,50 €	1.230.748,62 €	3.308,46 €
5	COMUNE DI CERIGNALE	PC	193.281,47 €	188.363,72 €	1.596,30 €
6	COMUNE DI COLI	PC	1.195.403,29 €	1.190.933,29 €	1.455,91 €
7	COMUNE DI CONCORDIA SULLA SECCHIA	MO	13.562.703,22 €	12.750.860,69 €	1.546,12 €
8	COMUNE DI CORNIGLIO	PR	3.407.105,13 €	3.382.355,56 €	1.931,67 €
9	COMUNE DI FERRIERE	PC	2.545.071,63 €	2.022.391,41 €	1.780,27 €
10	COMUNE DI MAIOLO	RN	1.255.882,14 €	1.149.854,68 €	1.464,78 €
11	COMUNE DI MESOLA	FE	10.445.890,48 €	9.964.447,66 €	1.527,35 €
12	COMUNE DI MONCHIO DELLE CORTI	PR	1.396.924,53 €	1.323.267,34 €	1.580,96 €
13	COMUNE DI MONTECOPIOLO	RN	2.807.150,60 €	2.329.106,31 €	2.235,23 €
14	COMUNE DI MONTECRETO	MO	4.057.770,14 €	3.942.962,80 €	4.276,53 €
15	COMUNE DI PELLEGRINO PARMENSE	PR	2.198.078,91 €	1.883.657,52 €	1.956,03 €
16	COMUNE DI POLINAGO	MO	3.045.902,33 €	3.001.005,04 €	1.888,61 €
17	COMUNE DI PORTICO E SAN BENEDETTO	FC	1.418.710,27 €	1.350.612,37 €	1.837,57 €
18	COMUNE DI PREMILCUORE	FC	1.319.800,41 €	1.107.137,66 €	1.554,97 €
19	COMUNE DI RIOLUNATO	MO	2.080.884,02 €	1.783.633,02 €	2.694,31 €
20	COMUNE DI SAN LEO	RN	4.905.677,39 €	4.021.758,27 €	1.417,61 €
21	COMUNE DI VALMOZZOLA	PR	865.863,25 €	850.372,46 €	1.598,44 €
22	COMUNE DI VERNASCA	PC	3.056.052,90 €	2.935.415,04 €	1.451,02 €
23	COMUNE DI ZERBA	PC	380.712,11 €	380.026,41 €	5.428,95 €

Fonte: Corte dei conti su dati estratti da RER

Criterio 2: Differenza tra i residui attivi e il fondo crediti di dubbia esigibilità, rapportato alla propria popolazione, è maggiore di 2,5 volte rispetto al dato medio regionale

Tabella 15: appendice - enti selezionati in base al criterio 3

	ENTE	PROV.	DESCRIZIONE CRITICITA'
1	COMUNE DI SALSOMAGGIORE TERME	PR	LETTERA DI PATRONAGE
2	COMUNE DI FIORENZUOLA D'ARDA	PC	INDAGINE SPECIFICA CASSA VINCOLATA

Fonte: Corte dei conti su dati estratti da RER

Criterio 3: enti con particolari situazioni

APPENDICE – REPERTORIO DELLE DECISIONI

BILANCIO DI PREVISIONE E RENDICONTO

Delib. **n.24/2023/PRSE** - Comune di **Portomaggiore (FE)** – Prev. 2022-2024 e Rend. 2021 – Pres. Pieroni.

Bilancio di previsione e rendiconto - Risultato d'amministrazione e ripiano del disavanzo.

Fattispecie: L'analisi della situazione finanziaria del Comune, prende le mosse da quanto già emerso e rilevato con le precedenti deliberazioni n. 38/2022/PRSE e n. 80/2022/PRSE relative all'esame del questionario sul rendiconto 2020 in cui la Sezione aveva rilevato criticità, in particolare, nella scomposizione del disavanzo.

a) Il risultato di amministrazione è parte integrante e coefficiente necessario della qualificazione del concetto di equilibrio dei bilanci negli enti locali, rappresentando un risultato finale, sintetico e complessivo della gestione, che concretizza il principio della continuità e della costanza dei bilanci.

b) Un ente, che versi in una situazione di disavanzo d'amministrazione, deve in ogni caso operare una puntuale e attenta vigilanza sulla regolarità contabile, finanziaria ed economico-patrimoniale della gestione per il rispetto degli equilibri di bilancio e della normativa vigente, anche in riferimento ai doveri, compendiati in termini generali dalla previsione dell'art. 147-*quinquies* del Tuel, di attestazione di congruità delle poste di bilancio funzionali al perseguimento degli equilibri di bilancio.

c) Eventuali carenze della gestione ordinaria, ove non risolte, rischierebbero di non garantire all'ente il mantenimento di un costante equilibrio, vanificando di conseguenza i sacrifici imposti dal piano di rientro del disavanzo.

(cfr. Sez. contr. Veneto, deliberazione n. 103/2020/PRSP, Sez. contr. Emilia-Romagna n. 79/2021/PRSP, n. 54/2022/PRSP)

Bilancio di previsione e rendiconto - Fondo pluriennale vincolato (FPV); re-imputazione ad un solo esercizio.

Fattispecie: è necessario che l'ente riveda l'organizzazione, soprattutto il canale di comunicazione tra uffici tecnici e ragioneria, impostando la programmazione in coerenza con cronoprogrammi dettagliati e attendibili.

a) Si sottolinea l'importanza di una scrupolosa programmazione della spesa di investimento, in coerenza con i relativi cronoprogrammi, che devono essere costantemente aggiornati, e del corretto impiego del FPV, strumento essenziale al fine di avvicinare il momento

dell'acquisizione delle risorse a quello del loro impiego secondo il principio della competenza finanziaria potenziata.

b) L'articolo 183, comma 3, del Tuel stabilisce che possono essere finanziate con il FPV tutte le spese degli esercizi successivi relative ad investimenti per lavori pubblici a condizione che la gara sia stata formalmente indetta, con aggiudicazione definitiva entro l'esercizio successivo. In difetto, fatte salve alcune eccezioni di legge (cfr., in particolare, all. 4/1, p. 5.4. decreto legislativo n. 118/2011), l'entrata accertata confluisce nel risultato di amministrazione, sottraendosi al finanziamento del quadro economico di spesa programmato.

c) Come precisato sul punto dalla Sezione delle Autonomie, l'ente locale deve impegnare le sole spese (escluse quelle di progettazione) per le quali possa "(..) dimostrare di avere effettivamente e concretamente avviato il procedimento di impiego delle risorse per la realizzazione del lavoro pubblico" (cfr. deliberazioni n. 23/SEZAUT/2015 e n. 32/SEZAUT/2015). Sotto tale profilo, la Sezione Autonomie richiama pertanto gli enti locali a programmare la spesa di investimento in coerenza con i cronoprogrammi ed a impiegare correttamente il FPV che deve sempre costituire uno strumento di misurazione della diacronia tra acquisizione di risorse e relativo impiego.

d) Nel par. 3 delle Linee di indirizzo della citata delibera della Sezione delle Autonomie n. 2/2021/INPR, viene esaltato il ruolo fondamentale della fase di programmazione e progettazione degli investimenti pubblici, e viene ribadito, richiamando i precedenti della Sezione, il ruolo strategico del cronoprogramma che implica l'individuazione delle risorse finanziarie, la scomposizione del lavoro in fasi, e la determinazione dei tempi di realizzazione di ciascuna fase.

e) La componente temporale costituisce l'elemento determinante per l'efficacia del ciclo programmatico e trova uno strumento di monitoraggio nell'istituto del Fondo pluriennale vincolato il quale, a seguito della modifica dei principi contabili operata con il d.m. 1 marzo 2019, viene costituito sull'intero quadro economico all'atto dell'avvio della fase di progettazione del livello minimo, sulla base della mera prenotazione della spesa, ma con l'obbligo di attivare gli strumenti di controllo sul rispetto dei tempi di progettazione al fine di poter confermare nel rendiconto dell'esercizio successivo le risorse nel FPV evitando di far confluire le somme in economia, con l'obbligo di iniziare nuovamente il ciclo.

f) Pur con i complessi tecnicismi che caratterizzano il fondo pluriennale vincolato, le regole contabili contengono strumenti in grado di accompagnare l'intero ciclo dell'investimento (progettazione, procedura di affidamento, contrattualizzazione, esecuzione, collaudo) monitorando il rispetto del cronoprogramma, e fornendo, attraverso l'indicatore n. 14 del rendiconto, indicazioni utili in chiave di controllo strategico e sulla performance e per l'attivazione di misure correttive. Il monitoraggio del ciclo tecnico e del ciclo finanziario della spesa di investimento deve utilizzare, in modo adeguato, tali "indicatori" di andamento

gestionale per garantire attendibilità e veridicità alla previsione e alla realizzazione nel ciclo di bilancio.

(cfr. Corte dei conti, Sez. reg. contr. Emilia-Romagna, delib. n. 138/2022/PRSE; delib. n. 157/2022/PRSE; delib. n. 1/2023/PRSE)

BILANCIO DI PREVISIONE E RENDICONTO

Delib. **n. 31/2023/PRSE** - Comune di **Medolla (MO)** – Prev. 2021-2023 e Rend. 2020 – Pres. Pieroni – Cons. Tessaro.

Bilancio di previsione e rendiconto - Fondo contenziosi

Fattispecie: il Comune non ha fornito un riscontro tangibile sull'attività eventualmente svolta al fine di operare una costante ricognizione e aggiornamento del contenzioso. Riconoscimento debiti fuori bilancio senza accantonamenti cautelativi.

a) Si sottolinea l'esigenza di un fondo cautelativo.

b) È accertato che una delle cause del rischio di squilibri strutturali del bilancio è rappresentata da sentenze che determinano per un ente, l'insorgere di oneri di rilevante entità finanziaria e che il bilancio non riesce ad affrontare con risorse disponibili nell'anno o nel triennio di riferimento del bilancio (art. 193 TUEL).

c) L'Allegato n. 4/2 del D.Lgs. n. 118/2011 "Principio contabile applicato concernente la contabilità finanziaria", al punto 9.2 stabilisce che "il risultato di amministrazione è distinto in fondi liberi, vincolati, accantonati e destinati. La quota accantonata del risultato di amministrazione è costituita da: … 3. gli accantonamenti per le passività potenziali (fondi spese e rischi)".

d) La nota integrativa, allegata al bilancio, deve, anche nel caso del "fondo contenziosi", curare particolarmente l'indicazione dei criteri che sono stati adottati per pervenire alla decisione di accantonamento al "fondo rischi" e fornire valutazioni sulla gestione complessiva dei rischi da contenzioso per l'ente. Tali valutazioni devono riguardare in modo particolare l'incidenza che il contenzioso in essere può avere sugli equilibri attuali e futuri del bilancio e della gestione e sulla capacità da parte dell'ente di fare fronte agli oneri che potrebbero insorgere dagli esiti dei giudizi in corso.

e) La necessità di preservare gli equilibri di bilancio - al fine di non fare trovare un ente sguarnito nel momento in cui l'evento negativo che si è ritenuto probabile dovesse realizzarsi e comportare il pagamento di spese, sia legali che risarcitorie - richiede quindi uno sforzo supplementare sul versante gestionale da parte di quell'ente volto a declinare in modo

appropriato le esigenze sottese alla corretta applicazione dei principi contabili; ciò onde evitare che vi sia una indebita dilatazione della spesa in contrasto con le finalità dell'armonizzazione dei conti pubblici, funzionali a evitare che gli scostamenti dai principi del d.lgs. n. 118 del 2011 non costituiscano solamente un vizio formale dell'esposizione contabile, ma risultino strumentali ad una manovra elusiva della salvaguardia degli equilibri del bilancio presidiati dall'art. 81 cost.

f) Non operando accantonamenti a fondo rischi, potrebbe concretizzarsi una manovra elusiva, consistente nel programmare una spesa superiore a quella consentita dalle risorse disponibili nell'esercizio finanziario (Corte Costituzionale, sentenza n. 279 del 23/11/2016).

g) Fronteggiare il riconoscimento di un debito fuori bilancio senza aver prima operato un accantonamento cautelativo a tutela degli equilibri di bilancio, e reperendo risorse nuove per poter dare copertura all'evento sopravvenuto rappresenta una palese violazione del principio di prudenza che ispira la normativa richiamata, la cui puntuale osservanza coinvolge anche gli specifici obblighi di vigilanza a ciò connessi (art. 147 quinquies Tuel).

h) Sull'Organo di revisione, incombe l'onere di attestare l'effettiva congruità del fondo.

Bilancio di previsione e rendiconto - Mancata riconciliazione dei crediti e debiti reciproci con l'Unione Comuni Modenesi Area Nord.

a) Al fine di evitare di minare sia l'equilibrio macroeconomico della finanza pubblica allargata, sia quello del singolo ente territoriale che vi partecipa e più in generale per il regime delle relazioni finanziarie tra gli enti del settore pubblico allargato, è necessaria la trasparenza dei rispettivi bilanci, ove la dimensione finanziaria deve essere rappresentata in modo intelligibile attraverso il rispetto di ciò che la direttiva europea 2011/85/UE dell'8 novembre 2011 aveva introdotto relativamente ai requisiti per i quadri di bilancio degli Stati membri, denominata "regole di bilancio numeriche".

b) E 'stato già affermato che "nel settore della finanza pubblica allargata le partite creditorie e debitorie afferenti alle relazioni tra enti pubblici, debbono essere rappresentate nei rispettivi bilanci in modo preciso, simmetrico, speculare e tempestivo" (*sentenza Corte costituzionale n. 252 del 2015 e n. 6/2019).*

c) La mancata riconciliazione dei crediti e dei debiti reciproci realizza un *vulnus* per gli equilibri di bilancio o quanto meno potrebbe incidere sulla loro parziale inattendibilità, dal momento che le poste iscritte non trovano la necessaria conferma, in termini di richiesta oggettività, della loro iscrizione.

d) In ossequio ai principi fondanti della disciplina del bilancio pubblico, secondo cui gli assetti dell'equilibrio e della copertura devono essere ipotizzati secondo una stima attendibile delle espressioni numeriche, la Corte costituzionale ha più volte sottolineato che la " copertura finanziaria delle spese deve indefettibilmente avere un fondamento giuridico,

dal momento che, diversamente opinando, sarebbe sufficiente inserire qualsiasi numero nella parte attiva del bilancio per realizzare nuove o maggiori spese" (*Corte costituzionale, n. 197/2019).*

e) L'art 11, comma 6, lett. J del dlgs. N. 118/2011 contempla, tra i soggetti tenuti all'asseverazione, le società controllate e partecipate e gli enti strumentali e, pertanto, l'Unione, non ricadendo in queste categorie, non soggiace espressamente agli obblighi formali di asseverazione intestati, in particolare, all'organo di revisione dalla citata art 11. Purtuttavia, l'esigenza di garantire la necessaria corrispondenza tra le poste iscritte nel bilancio dell'Ente con quelle dell'Unione assume in ogni caso una sua autonoma rilevanza: non c'è dubbio, infatti, che la mancata riconciliazione dei crediti e debiti realizzi, anche in questo caso, un *vulnus* per gli equilibri di bilancio, o quanto meno potrebbe incidere sulla loro parziale inattendibilità.

(cfr. Corte dei conti, Sez. reg. contr. Emilia-Romagna, delib. n. 39/2021/PRSE)

BILANCIO DI PREVISIONE E RENDICONTO

Delib. **n. 33/2023/PRSE** - Comune di **Casola Valsenio (RA) –** Prev. 2022-2024 e Rend. 2021 – Pres. Pozzato – Ref. Pais Greco.

Bilancio di previsione e rendiconto - Fondo pluriennale vincolato (FPV), reimputazione a un solo esercizio.

a) Si ribadisce l'importanza di una scrupolosa programmazione della spesa di investimento, in coerenza con i relativi cronoprogrammi che devono essere costantemente aggiornati, e del corretto impiego del FPV, strumento essenziale al fine correggere i potenziali e sia pure apparenti fattori di squilibrio, derivanti dall'obbligo di dare immediata copertura finanziaria alle spese per il finanziamento dell'opera con risorse accertate in un determinato esercizio, tramite l'imputazione delle stesse spese su più esercizi successivi secondo la cadenza della realizzazione dell'opera e la maturazione delle relative obbligazioni passive.

b) L'articolo 183, c. 3, TUEL stabilisce che possono essere finanziate con il FPV tutte le spese degli esercizi successivi relative a investimenti per lavori pubblici a condizione che la gara sia stata formalmente indetta, con aggiudicazione definitiva entro l'esercizio successivo. In difetto, fatte salve alcune eccezioni di legge (cfr., in particolare, all. 4/1, p. 5.4. D. Lgs. n. 118/2011), l'entrata accertata confluisce nel risultato di amministrazione, sottraendosi al finanziamento del quadro economico di spesa programmato.

c) Come precisato sul punto dalla Sezione delle autonomie, l'ente locale deve impegnare le sole spese (escluse quelle di progettazione) per le quali possa "(..) dimostrare di avere effettivamente e concretamente avviato il procedimento di impiego delle risorse per la realizzazione del lavoro pubblico" (cfr. del. n. 23/SEZAUT/2015 e n. 32/SEZAUT/2015). Sotto tale profilo, la Sezione delle autonomie richiama pertanto gli enti locali a impegnare la spesa di investimento in coerenza con i cronoprogrammi e a impiegare correttamente il FPV che deve sempre costituire uno strumento di misurazione della diacronia tra acquisizione di risorse e relativo impiego.

(cfr. Corte dei conti, Sez. reg. contr. Emilia-Romagna, delib. n. 138/2022/PRSE; delib. n. 157/2022/PRSE)

Bilancio di previsione e rendiconto - Mancata adozione della delibera di diniego dell'annullamento dei microdebiti

Fattispecie: il Comune ha stabilito di "non alterare" le disposizioni di cui all'art. 1, c. 227 e 228, L. 29 dicembre 2022 n. 197, non essendo stata adottata alcuna delibera di Consiglio Comunale al fine di impedire la caducazione automatica di debiti fino a mille euro.

A seguito di specifico approfondimento istruttorio, l'Ente ha precisato che non sussiste la fattispecie di cui all'art. 1, c. 227 e 228, della L. 197/2022 "e quindi non essendo l'Ente nella

condizione di poter avvalersi della facoltà di cui all'art. 29 della medesima legge, si è ritenuto inutile deliberare in tal senso".

Bilancio di previsione e rendiconto - Mancanza della doppia asseverazione dei prospetti dimostrativi dei crediti e debiti reciproci con i propri enti strumentali e le società partecipate

a) Secondo quanto affermato dalla Sezione delle autonomie (deliberazione 2/SEZAUT/2016/QMIG), "*l'asseverazione da parte dell'organo di revisione degli enti strumentali e delle società controllate e partecipate è sempre necessaria, a nulla rilevando che dal bilancio societario sia possibile individuare in modo analitico i singoli rapporti debitori e creditori esistenti nei confronti dell'ente socio, senza previsione di compensi aggiuntivi. In caso di inerzia da parte degli organi di revisione degli enti strumentali e delle società controllate e partecipate, il soggetto incaricato della revisione dell'ente territoriale segnala tale inadempimento all'organo esecutivo dell'ente territoriale che assume senza indugio, e comunque non oltre il termine dell'esercizio finanziario in corso, i provvedimenti necessari ai fini della riconciliazione delle partite debitorie e creditorie (art. 11, co. 6, lett. j, d.lgs. n. 118/2011)*".

(cfr. Corte dei conti Sezione regionale di controllo per l'Emilia-Romagna delib. n.102/2022/PRSE)

Bilancio di previsione e rendiconto - Ingente mole di residui attivi relativi a contributi a rendicontazione di cui al titolo 4

Fattispecie: L'ingente mole di residui attivi relativi a contributi a rendicontazione è stata giustificata dall'Organo di revisione, con la difficoltà di incassare detti contributi erogati solo a conclusione dei progetti e a rendicontazione delle spese, il che comporta la necessità, per un piccolo comune, di anticipare risorse per un periodo di considerevole durata. Sono state illustrate alcune misure messe in campo per migliorare la capacità di riscossione dei contributi nel 2022.

a) Si rammenta che, nella contabilizzazione di tali tipi di contributi, al fine di garantire l'esatta corrispondenza dell'imputazione nei bilanci dell'amministrazione erogante e di quella beneficiaria, la prima deve impegnare l'intera spesa prevista nella delibera che dispone il contributo con imputazione ai successivi esercizi in cui è prevista la realizzazione delle spese da parte della seconda e quest'ultima ha titolo ad accertare le entrate con imputazione ai medesimi esercizi in cui sono stati registrati gli impegni.

b) Essenziale allo scopo è il cronoprogramma predisposto dal beneficiario e presentato al finanziatore e necessario a garantire l'armonizzazione dei bilanci dell'uno e dell'altro.

c) Nel caso si realizzino, come è probabile che accada, scostamenti dell'andamento della spesa da quella programmata, occorre che il beneficiario dia tempestiva comunicazione all'ente erogante in occasione delle rendicontazioni, aggiornando il cronoprogramma della

spesa. Entrambi gli enti dovrebbero così provvedere alle necessarie variazioni degli stanziamenti del bilancio di previsione e alla reimputazione degli accertamenti e degli impegni agli esercizi in cui le entrate e le spese sono esigibili.

d) È necessario che gli l'enti con contributi a rendicontazione, si conformino, nella loro contabilizzazione, ai principi sopra richiamati e riportati al punto 3.6. dell'allegato 4/2 al D. Lgs. 118/2011.

e) Diversamente operando - vale a dire iscrivendo in entrata i contributi a rendicontazione prima del verificarsi della condizione legittimante il maturare del credito nei confronti del soggetto erogante - l'ente andrebbe a sovrastimare le entrate relative all'esercizio in cui esse vengono in tal modo anticipatamente imputate, con conseguente rischio per i complessi equilibri del bilancio attraverso una dilatazione della capacità di spesa.

(*Del. SRCER 144/2022/PRSE*)

(cfr. Corte dei conti, Sez. contr. Emilia-Romagna, delib. n. 144/2022/PRSE)

Bilancio di previsione e rendiconto - Superamento del parametro P8 del DM del Ministero degli Interni e del MEF del 28 dicembre 2018

a) Il parametro obiettivo P8 rappresenta un indicatore dell'effettiva capacità di riscossione del totale delle entrate (incluso il titolo 9 in cui sono contabilizzate le entrate in conto terzi e le partite di giro che rappresentano però poste figurative del bilancio) al quale è stata posta particolare attenzione nel processo di revisione del sistema degli indicatori di cui all'attuale impianto parametrale allegato al decreto del Ministero degli Interni e del MEF del 28 dicembre 2018 per l'individuazione dei deficit strutturali di bilancio degli enti locali.

b) È importante monitorare l'andamento di tale indicatore anche alla luce dell'imputazione a bilancio dei contributi a rendicontazione rispettosa del relativo principio contabile applicato (punto 3.6. dell'allegato 4/2 al D. Lgs. n. 118/2011), per la cui corretta applicazione l'Organo di revisione è chiamato a fornire il proprio necessario apporto all'Ente.

BILANCIO DI PREVISIONE E RENDICONTO

Delib. **n. 34/2023/PRSE** - Comune di **Fornovo di Taro (PR)** – Prev. 2022-2024 e Rend. 2021 – Pres. Pozzato – Ref. Pais Greco.

Bilancio di previsione e rendiconto - Progressivo incremento dei residui attivi

Fattispecie: Si rileva il recupero del disavanzo emerso a partire dal 2018 e del nuovo disavanzo emerso nel 2019. Dall'esame del rendiconto 2021, emerge un miglioramento del risultato di amministrazione al 31/12/2021 rispetto al disavanzo al 31/12/2020, per un importo superiore al disavanzo applicato al bilancio 2021. Ciononostante, si rileva che l'Ente mostra un progressivo incremento dei residui attivi.

a) Un progressivo incremento dei residui attivi, rischia di falsare l'attendibilità del minor disavanzo ove detto incremento sia sintomatico di una dubbia esigibilità dei crediti.

b) *Prima dell'inserimento nel conto del bilancio dei residui attivi e passivi, l'Ente locale deve provvedere all'operazione di riaccertamento ordinario consistente nella revisione delle ragioni del loro mantenimento in tutto o in parte e nella corretta imputazione a bilancio, secondo le modalità di cui all'art. 3, c. 4, del D. Lgs. 23 giugno 2011, n. 118, e successive modificazioni.*

c) Il riaccertamento è operazione prodromica alla corretta determinazione del risultato di amministrazione del rendiconto della gestione e incide sull'attendibilità di questo, conducendo per converso una sovrastima dei residui attivi o una sottostima di quelli passivi a una non veridica determinazione dell'avanzo/disavanzo dell'Ente.

d) Un ente, nella verifica dei residui da mantenere nel conto del bilancio, oltre alla perdurante esistenza degli elementi essenziali dell'accertamento dell'entrata (ragione del credito, sussistenza di un idoneo titolo giuridico, quantificazione della somma da incassare, individuazione del debitore e scadenza del credito), dovrebbe verificare anche l'effettiva esigibilità del credito con riguardo alla solvibilità del debitore; cosicché ove risulti che il credito, di fatto, non è più esigibile, lo stesso dev'essere stralciato dal conto dei residui e inserito nel conto del patrimonio, tra le immobilizzazioni finanziarie, fino al compimento del termine di prescrizione, alla scadenza del quale deve essere eliminato anche da tale conto, con contestuale riduzione del patrimonio (*inter alia*, Sez. Contr. Lombardia, del. n. 60 del 14 aprile 2021).

e) Il riaccertamento ordinario dei residui attivi e passivi al 31/12, come previsto dall'art. 228 del TUEL, con atto di G.C. n. 25 del 25/03/2022 deve essere munito del parere dell'Organo di revisione.

f)La ricognizione dei residui in occasione dell'operazione di riaccertamento assume notevole importanza ai fini del rispetto dei postulati di veridicità e attendibilità del bilancio essendo diretta a verificare la fondatezza giuridica dei crediti accertati e la loro esigibilità, l'affidabilità della scadenza dell'obbligazione prevista in occasione dell'accertamento o dell'impegno, il permanere delle posizioni debitorie effettive sottostanti agli impegni assunti, la corretta classificazione e imputazione dei crediti e dei debiti in bilancio.

g) Oltre alla disamina dei responsabili dei vari settori, assume valenza sostanziale anche il parere dell'organo di revisione preliminare alla delibera di riaccertamento e finalizzato a fornire un apporto collaborativo all'ente al fine di individuare tutte quelle poste creditorie e debitorie non più esigibili o a verificare la loro corretta imputazione al fondo pluriennale vincolato in base al criterio dell'esigibilità.

Bilancio di previsione e rendiconto - Incremento esponenziale del FCDE quale fattore non risolutivo delle mancate entrate

Fattispecie: limitatezza delle entrate correnti che risultano insufficienti rispetto al fabbisogno della relativa spesa. La quadratura finale è stata ottenuta soltanto grazie all'applicazione alla parte corrente di gran parte del gettito da permessi di costruire ma anche mediante la riduzione di tutte le spese correnti.

a) In presenza di residui attivi di dubbia e difficile esazione, neanche l'accantonamento a FCDE, con il suo connaturale effetto compensativo e di sterilizzazione di tali residui, può ritenersi risolutivo in una prospettiva di lungo periodo poiché l'incremento di tale fondo rischia di portare, nel tempo, a un irrigidimento del bilancio dell'ente.

b) È necessaria l'adozione di opportune misure organizzative atte a realizzare continuativamente le entrate così da consentire il sostenimento delle spese destinate a soddisfare i bisogni della collettività, pur sempre nel rispetto del principio di unità del bilancio.

c) Una progressiva crescita con effetti esponenziali nel tempo del FCDE oltre a non fungere da rimedio all'incremento dei residui attivi può essere foriero di disequilibri strutturali rischiando, nel lungo periodo, di ingessare l'ente paralizzando la sua capacità di spesa e, in ultima analisi, la gestione amministrativa dello stesso.

Bilancio di previsione e rendiconto - Scarsa capacità di riscossione delle entrate proprie di natura corrente

a) E' necessario procedere, da un lato, a un rigoroso monitoraggio dei residui iscritti, verificando in sede di riaccertamento le ragioni del loro mantenimento, dall'altro a porre in essere tutte le misure necessarie per incrementare la capacità di riscossione degli stessi, considerato che i residui attivi altro non sono che crediti scaduti per i quali è necessario attivare le azioni di recupero mediante procedure volte a provocare l'adempimento spontaneo o coattivo del debitore (punto 9.1 del principio contabile applicato concernente la contabilità finanziaria di cui all'allegato n. 4/2 al d.lgs. 118/2011).

b) La capacità di un ente di riscuotere le proprie entrate e altresì di contrastare l'evasione tributaria rappresenta infatti la maggior garanzia della solida tenuta degli equilibri di bilancio nonché della capacità di adempiere le proprie obbligazioni passive e, in ultima analisi, l'erogazione dei servizi.

c) Una scarsa capacità di riscossione, incidendo sull'effettiva disponibilità in termini di cassa delle entrate previste a preventivo per il finanziamento dei programmi di spesa dell'ente, rischia infatti di vulnerare la realizzazione di questi (in termini Corte dei conti Sezione Emilia-Romagna deliberazione 250/2021/PRSE).

BILANCIO DI PREVISIONE E RENDICONTO

Delib. **n. 39/2023/PRSP** - Comune di **Marano sul Panaro (MO) –** Prev. 2022-2024 e Rend. 2021 – Pres. Pozzato – Cons. Tessaro.

Bilancio di previsione e rendiconto - Risultato d'amministrazione e ripiano del disavanzo.

Fattispecie: Il disavanzo d'amministrazione al 31 dicembre 2021 è parzialmente imputabile al disavanzo derivante dal riaccertamento straordinario e parzialmente al disavanzo derivante dalla diversa modalità di calcolo del FCDE art. 39-*quater* D.L. n. 162/2019. Recupero in corso.

a) Posto che il risultato di amministrazione è parte integrante e coefficiente necessario della qualificazione del concetto di equilibrio dei bilanci negli enti locali, rappresentando un risultato finale, sintetico e complessivo della gestione, che concretizza il principio della continuità e della costanza dei bilanci, si sottolinea come un ente in disavanzo, in generale, debba in ogni caso operare una puntuale e attenta vigilanza sulla regolarità contabile, finanziaria ed economico-patrimoniale della gestione per il rispetto degli equilibri di bilancio e della normativa vigente.

b) I doveri, compendiati in termini generali dalla previsione dell'art. 147-*quinquies* del TUEL, di attestazione di congruità delle poste di bilancio funzionali al perseguimento degli equilibri di bilancio, appaiono funzionali alla dinamica temporale del riassorbimento del disavanzo, in quanto eventuali carenze della gestione ordinaria, ove non risolte, rischierebbero di non garantire all'ente il mantenimento, nell'arco di tempo considerato, di un costante equilibrio, vanificando di conseguenza i sacrifici imposti dal piano di rientro del disavanzo.

(cfr. Sez. reg. contr. Veneto deliberazione n. 103/2020/PRSP, Sez. reg. contr. Emilia-Romagna deliberazioni n. 79/2021/PRSP, n. 54/2022/PRSP, n. 24/2023/PRSE)

Bilancio di previsione e rendiconto - Entità dei residui attivi ed efficacia dell'attività di riscossione dell'ente.

Fattispecie: le difficoltà nella riscossione delle entrate tributarie, in conto competenza ma ancora di più in conto residui costringono il Comune a effettuare un consistente e doveroso

accantonamento a FCDE. Trattandosi di componenti che incidono sulla corretta quantificazione del risultato di amministrazione, ovverosia di "*partite attive e passive che non* (hanno) *un obiettivo riscontro finanziario (come avviene al contrario per il fondo di cassa)* (la quale) *non può essere priva dell'analitica ricognizione dei relativi presupposti giuridici, poiché la loro applicazione al bilancio costituisce elemento indefettibile per determinarne e verificarne coperture ed equilibri*" (Corte cost., sent. n. 49/2018), l'analisi della situazione dell'Ente non consente di fugare le perplessità in merito, contenute anche nelle precedenti delibere della Sezione.

L'opzione prescelta dall'ente in occasione del possibile esercizio della facoltà contemplata dall'art. 1 , commi 227 e segg. della L. n. 197/2022 appare congruente con la rappresentazione contabile effettuata dallo stesso nei rendiconti finora approvati scelta volta a conservare le poste attive ancora da riscuotere, in quanto ritenute esigibili, tuttavia si invita l'Ente alla cura delle entrate iscritte a bilancio, in considerazione del fatto che l'Ente non abbia stralciato dal conto del bilancio i crediti conservati tra i residui attivi da oltre tre anni dalla loro scadenza riconosciuti inesigibili o di dubbia e difficile esazione, anche se non ancora prescritti.

a) Si sottolinea l'esigenza di una particolare cura per le entrate proprie, la qual cosa ha, un'intuibile incidenza anche sull'effettiva disponibilità di cassa (mancando la quale diviene palese che il perseguimento di un obiettivo duraturo di sana gestione risulterebbe maggiormente difficoltoso), oltre che, ovviamente, sullo smaltimento dei residui attivi (Corte cost., sent n. 6/2017).

b) È preferibile una maggiore cura nella riscossione delle entrate per garantire un equilibrio non circoscritto al momento genetico del bilancio, ma anche necessariamente in chiave dinamica (Corte cost., sent. n. 250/2013), piuttosto che conservare all'interno del risultato di amministrazione poste di entrata risalenti nel tempo che rischiano di dilatare indebitamente la correlata capacità di spesa dell'ente (ancorché attenuate dall'accantonamento al FCDE).

c) Una scarsa capacità di riscossione, rischiando di incidere sull'effettiva disponibilità in termini di cassa delle entrate previste, anche a residuo, per il finanziamento dei programmi di spesa dell'ente, vulnera potenzialmente gli equilibri finanziari dell'ente qualora finisca con l'implicare una sovrastima dei crediti e, conseguentemente, del risultato di amministrazione (Corte cost., sent n.4/2020).

d) Non possono attenuare le criticità anzidette gli accantonamenti al FCDE conseguenti alle difficoltà sul lato della riscossione, i quali, per quanto siano in grado di neutralizzare eventuali effetti di indebita espansione della spesa, non possono essere considerati risolutivi in una prospettiva di lungo periodo.

e) Al fine dello smaltimento dei residui attivi, gli enti devono azionare opportune leve organizzative al fine di consentire l'effettiva affluenza di entrate in bilancio, tali da consentire una programmazione delle spese volta ad approntare le necessarie misure per soddisfare i bisogni della collettività, per assicurare un equilibrio declinato, come detto, anche in chiave dinamica (Corte cost., sent. n. 250/2013).

f) È utile rammentare la duplice facoltà che fa capo all'ente in ordine alle poste iscritte a residuo attivo.

f1) Prima opzione: qualora un ente locale, nella verifica annuale dei residui attivi di cui all'art. 228 del TUEL, decida di mantenerli nel conto del bilancio, oltre alla perdurante esistenza degli elementi essenziali dell'accertamento dell'entrata, deve verificare anche l'effettiva esigibilità del credito riguardante le condizioni di insolvibilità del debitore che devono essere illustrate e motivate nella relazione al rendiconto; ove risulti che il credito non sia più esigibile, lo stesso deve essere stralciato dal conto dei residui e inserito nel conto del patrimonio, tra le immobilizzazioni finanziarie, fino al compimento del termine prescrizionale.

(art. 230 del TUEL, ripreso dal punto n. 49 del principio contabile n. 3 dell'Osservatorio sulla finanza e la contabilità degli enti locali), al compimento del quale deve essere eliminato anche da tale conto, con contestuale riduzione del patrimonio (*inter alia*, Corte dei conti, Sez. contr. Lombardia, delib. n. 60/2021).

f2) Seconda opzione: riguarda la facoltà concessa "(…) *al responsabile del servizio competente alla gestione dell'entrata*", "*trascorsi tre anni dalla scadenza di un credito di dubbia e difficile esazione non riscosso*" di "*valuta(re) l'opportunità di operare lo stralcio di tale credito dal conto del bilancio, riducendo di pari importo il fondo crediti di dubbia esigibilità accantonato nel risultato di amministrazione. In tale occasione, ai fini della contabilità economico patrimoniale, il responsabile finanziario valuta la necessità di adeguare il fondo svalutazione crediti accantonato in contabilità economico patrimoniale (che pertanto può presentare un importo maggiore della quota accantonata nel risultato di amministrazione) e di riclassificare il credito nello stato patrimoniale*" .

(Principio contabile 4/2, punto 9.1): l'opzione anzidetta ha il pregio di assicurare una rappresentazione di un risultato depurato da eventuali rischi di mancata riscossione dei residui attivi nei limiti dell'effettiva consistenza reale e permette, *inter alios*, di diminuire la probabilità di utilizzo dell'anticipazione di tesoreria.

g) La corretta operazione di riaccertamento dei residui attivi e passivi è operazione fondamentale ai fini della esatta determinazione del risultato di amministrazione del rendiconto della gestione e quindi dell'attendibilità di questo, talché una sovrastima dei residui attivi o una sottostima di quelli passivi può portare a un'errata determinazione dell'avanzo/disavanzo dell'ente, inducendo in errore l'organo di indirizzo politico che approva il bilancio ed al contempo i terzi, cittadini, creditori e organi di controllo.

h) Le specifiche prescrizioni indicate dall'art. 228, comma 3, del TUEL, nonché quelle contenute nel principio contabile applicato concernente la contabilità finanziaria di cui all'allegato n. 4/2 al D.Lgs. n. 118/2011 (punto 9.1), postulano l'esigenza di operare una rigorosa ed attenta ricognizione delle voci classificate nei residui, finalizzata a mantenere in bilancio solo quelle per le quali la riscossione/pagamento possano essere previsti con un ragionevole grado di certezza.

i) Nel caso di crediti conservati tra i residui attivi da oltre tre anni dalla loro scadenza riconosciuti inesigibili o di dubbia e difficile esazione, anche se non ancora prescritti, si

evidenzia che "*la conservazione di residui attivi così risalenti desta perplessità in ordine al permanere dell'esigibilità di tali crediti e colora ancor più di incertezza il risultato di amministrazione (…). Il mantenimento di residui attivi di dubbia esigibilità, incidendo sull'attendibilità ed effettività del risultato di amministrazione, fa apparire come imprudente oltre che non conforme alla Legge (….), l'applicazione di un "avanzo" meramente contabile* " (Sez. Piemonte, del. n. 68/2019/SRCPIE/PRSP).

l) Secondo i principi generali, "*la permanenza in bilancio e la relativa contabilizzazione di un numero rilevante di residui attivi deve trovare adeguata dimostrazione, poiché diversamente il mero riferimento ad un'aggregazione apodittica e sintetica è suscettivo di alterare le risultanze finali dei conti consuntivi, e di riflesso il conto consolidato di tutte le pubbliche amministrazioni, con conseguente pregiudizio della tenuta dei saldi di bilancio nonché delle correlate finalità di coordinamento della finanza pubblica*" (Corte cost., sent. n. 138/2013)

m) In merito all'attività di contrasto all'evasione tributaria, l'affermazione del canone di solidarietà esprime il principio in forza del quale "la persona è chiamata ad agire non per calcolo utilitaristico, ma per libera e spontanea espressione della profonda socialità che caratterizza la persona stessa" e per tale motivo è posta "*dalla Costituzione tra i valori fondanti dell'ordinamento giuridico tanto da essere solennemente riconosciuto e garantito, insieme ai diritti inviolabili dell'uomo, dall'art. 2 della Carta costituzionale come base della convivenza sociale normativamente prefigurata dal Costituente*" (Corte cost., sent. n. 75/1992).

n) L'evasione rappresenta "*una rottura del vincolo di lealtà minimale che lega fra loro i cittadini e comporta quindi la violazione di uno dei doveri inderogabili di solidarietà sui quali, ai sensi dell'art. 2 Cost., si fonda una convivenza civile ordinata ai valori di libertà individuale e giustizia sociale*" (Corte cost., sent. n. 51/1992).

o) La funzione della cura delle entrate è essenziale ''*condizione di vita per la comunità*", al punto da esprimere un interesse ''*protetto dalla Costituzione (art. 53) sullo stesso piano di ogni diritto individuale*'' (Corte cost., sent. n. 45/1963), pertanto, "*anche un obbligo tributario di ridotto ammontare, come può essere spesso quello derivante da imposte locali, concretizza l'inderogabile dovere di solidarietà di cui all'art. 2 Cost. e in quanto tale deve essere considerato dall'ordinamento, pena non solo la perdita di rilevanti quote di gettito ma altresì il determinarsi di* «disorientamento e amarezza per coloro che tempestivamente adempiono e ulteriore spinta a sottrarsi al pagamento spontaneo per molti altri» *(Corte dei conti, SS.RR. in s.c., deliberazione 8 aprile 2021, n. 4)*" (Corte Cost., sent. n. 120/2021).

(cfr. Sez. reg. contr. Emilia-Romagna, deliberazioni n. 68/2021/PRSP, n. 115/2021/PRSE, n. 64/2022/PRSE, n. 154/2022/PRSE)

Bilancio di previsione e rendiconto - Fondo pluriennale vincolato (FPV); imputazione ad un solo esercizio.

a) L'istituto del FPV "*serve a garantire gli equilibri del bilancio nei periodi intercorrenti tra l'acquisizione delle risorse ed il loro impiego*" (Corte cost., sent. n. 6/2017) e la criticità, ove rilevata, riverbera i suoi effetti ai fini della costruzione degli equilibri di bilancio: di talché, ove vi sia una "*omessa ed errata applicazione degli istituti del nuovo ordinamento contabile armonizzato*", essa determina in concreto "*una rendicontazione degli esercizi (…) totalmente inattendibile e preclusiva di un reale controllo sulla gestione finanziaria dell'ente*" (Corte dei conti, Sezione Lombardia, del. n. 16/2019/PRSP) e di conseguenza "*una grave irregolarità*" contabile.

b)"*la non corretta determinazione del FPV, al pari della sua mancata rappresentazione in bilancio, determina la violazione del principio di veridicità ove si ponga mente al fatto che il Fondo assolve alla funzione di garantire l'adempimento di obbligazioni «legittimamente assunte e in origine dotate di piena copertura finanziaria» (sentenza n. 247/2017 della Corte Costituzionale), e che pertanto la non corretta iscrizione vizia il documento contabile della sua funzione essenziale, di veicolo trasparente di rappresentazione degli equilibri pregiudicando, altresì, il suo carattere di bene pubblico come ripetutamente affermato dalla Consulta (sentenza n. 184/2016)*" (Corte dei conti, Sezione Veneto, del. n. 18/2019/PRSP).

c) Si ribadisce la natura "identitaria univoca" del fondo pluriennale vincolato (Corte cost., sent. n. 247/2017), la cui disciplina è assolutamente astretta dalla finalità di conservare la copertura delle spese pluriennali (Corte cost., sent. n. 247/2017): così che esso, da un punto di vista genetico, è costituito da risorse accertate, destinate al finanziamento di obbligazioni passive dell'Ente già impegnate, ed esigibili in esercizi successivi a quello in cui è accertata l'entrata (allegato 4/1, punto 9.8, del D.Lgs. n. 118 del 2011) (Corte Cost., sent. n. 6/2017), mentre dal punto di vista funzionale "*ove...le fonti di finanziamento si riferiscano a spese per le quali non sia stata perfezionata la relativa obbligazione giuridica, esse affluiscono al risultato di amministrazione (quota vincolata o destinata in prevalenza), per la relativa riprogrammazione*" (Corte dei conti, del. n. 4/SEZAUT/2018/FRG).

d) L'imputazione al solo esercizio finanziario successivo potrebbe pregiudicare il profilo funzionale del Fondo pluriennale vincolato - "*programmatorio e di controllo, volto a rappresentare e gestire, in modo responsabile e controllato, il divario temporale esistente tra il momento del reperimento delle entrate, di norma vincolate, e quello del loro utilizzo per il raggiungimento delle finalità istituzionali, legate all'esercizio delle funzioni fondamentali dell'Ente*" .

(Corte dei conti, Sez. Aut, n. 4/2015 "Linee di indirizzo per il passaggio alla nuova contabilità delle Regioni e degli Enti locali (D.Lgs. n. 118/2011, integrato e corretto dal D.Lgs. n. 126/2014)" p. 6), il cui scopo invece - come risultante dal D.Lgs. n. 118/2011 - è di offrire copertura alle obbligazioni e agli impegni legittimamente assunti dall'ente territoriale, in guisa che il vincolo pluriennale sia coerentemente rivolto alla conservazione delle risorse necessarie per onorare le relative scadenze finanziarie (Corte cost., sent. n. 247/2017, Considerato diritto 9) afferenti le spese che ricadono su più esercizi.

e) È necessaria una scrupolosa programmazione della spesa di investimento, in coerenza con i relativi cronoprogrammi, che devono essere costantemente aggiornati, e del corretto

impiego del FPV, strumento essenziale al fine di avvicinare il momento dell'acquisizione delle risorse a quello del loro impiego secondo il principio della competenza finanziaria potenziata.

f) L'articolo 183, comma 3 del Tuel stabilisce che possono essere finanziate con il FPV tutte le spese degli esercizi successivi relative ad investimenti per lavori pubblici a condizione che la gara sia stata formalmente indetta, con aggiudicazione definitiva entro l'esercizio successivo. In difetto, fatte salve alcune eccezioni di legge (cfr., in particolare, all. 4/1, p. 5.4. D.Lgs. n. 118/2011), l'entrata accertata confluisce nel risultato di amministrazione, sottraendosi al finanziamento del quadro economico di spesa programmato.

g) Come precisato sul punto dalla Sezione delle Autonomie, l'ente locale deve impegnare le sole spese (escluse quelle di progettazione) per le quali possa "(..) *dimostrare di avere effettivamente e concretamente avviato il procedimento di impiego delle risorse per la realizzazione del lavoro pubblico*" (cfr. deliberazioni n. 23/SEZAUT/2015 e n. 32/SEZAUT/2015).

h) La Sezione Autonomie richiama gli enti locali a programmare la spesa di investimento in coerenza con i cronoprogrammi ed a impiegare correttamente il FPV che deve sempre costituire uno strumento di misurazione della diacronia tra acquisizione di risorse e relativo impiego. Puntuali indicazioni in tal senso sono contenute nel par. 3 delle Linee di indirizzo della citata delibera della Sezione delle Autonomie n. 2/2021/INPR, ove viene esaltato il ruolo fondamentale della fase di programmazione e progettazione degli investimenti pubblici, e viene ribadito il ruolo strategico del cronoprogramma che implica l'individuazione delle risorse finanziarie, la scomposizione del lavoro in fasi, e la determinazione dei tempi di realizzazione di ciascuna fase.

i) La componente temporale costituisce l'elemento determinante per l'efficacia del ciclo programmatico e trova uno strumento di monitoraggio nell'istituto del Fondo pluriennale vincolato il quale, a seguito della modifica dei principi contabili operata con il D.M. 1° marzo 2019, viene costituito sull'intero quadro economico all'atto dell'avvio della fase di progettazione del livello minimo, sulla base della mera prenotazione della spesa, ma con l'obbligo di attivare gli strumenti di controllo sul rispetto dei tempi di progettazione al fine di poter confermare nel rendiconto dell'esercizio successivo le risorse nel FPV evitando di far confluire le somme in economia, con l'obbligo di iniziare nuovamente il ciclo.

l) Con i complessi tecnicismi che caratterizzano il fondo pluriennale vincolato, le regole contabili contengono strumenti in grado di accompagnare l'intero ciclo dell'investimento (progettazione, procedura di affidamento, contrattualizzazione, esecuzione, collaudo) monitorando il rispetto del cronoprogramma, e fornendo, attraverso l'indicatore n. 14 del rendiconto, indicazioni utili in chiave di controllo strategico e sulla performance e per l'attivazione di misure correttive. Il monitoraggio del ciclo tecnico e del ciclo finanziario della spesa di investimento deve utilizzare, in modo adeguato, tali "indicatori" di andamento gestionale per garantire attendibilità e veridicità alla previsione e alla realizzazione nel ciclo di bilancio.

m) La costruzione di un adeguato cronoprogramma della spesa (sia per quanto riguarda le fasi di progettazione sia in occasione della maturazione degli stati di avanzamento

dell'intervento) e, l'efficace programmazione a ciò conseguente, dovrà pertanto essere assicurata "*…in un'ottica di salvaguardia degli equilibri generali di competenza e di cassa sia del bilancio sia della gestione*" (Corte dei conti, deliberazione n. 4/SEZAUT/2018/FRG), cosi come il continuo e costante aggiornamento dei cronoprogrammi degli investimenti dovrà essere effettuato già a partire dallo studio di fattibilità economico-finanziaria e della progettazione.

n) Sono necessarie sinergia e collaborazione tra gli uffici lavori pubblici e finanziari e dei loro canali di comunicazione (ex art. 147-*quinquies* del TUEL) al fine di impostare la programmazione in coerenza con cronoprogrammi dettagliati e attendibili - anche con riferimento agli importi di spesa previsti - in funzione dei quali impostare le previsioni di bilancio, implementando altresì gli strumenti di controllo interno mediante l'applicazione degli indicatori di bilancio di cui al D.M. 22 dicembre 2015.

o) La Sezione Autonomie, con la delibera citata n. 2/2021/INPR sottolinea che la vigilanza sulla prosecuzione, senza soluzione di continuità, di tutte le attività nel ciclo tecnico e che riguardano sia le fasi di progettazione, sia le fasi di esecuzione dell'opera o lavoro pubblico, comporta una sinergia tra gli uffici tecnici e dei lavori pubblici con il servizio economico-finanziario. Essendo il FPV, come detto, astretto a una funzione essenzialmente programmatoria, diviene evidente che le eventuali patologie si riverberano in termini di necessaria verifica tra quanto delineato negli atti fondamentali dell'ente e, in particolare, nel programma amministrativo di mandato e quanto effettivamente realizzato, segnatamente per ciò che concerne il controllo strategico e in termini di controllo sulla gestione.

La Sezione vigilerà sul corretto adempimento di quanto indicato.

(cfr. Sez. reg. contr. Emilia-Romagna, deliberazioni n. 138/2022/PRSE, n. 157/2022/PRSE, n. 1/2023/PRSE, n. 24/2023/PRSE)

Bilancio di previsione e rendiconto - Mancato rispetto di due parametri di deficitarietà strutturale di cui al D.M. 28/12/2018.

a) Il parametro P5, codice indicatore 12.4, "Sostenibilità disavanzo effettivamente a carico dell'esercizio" maggiore del 1,20 per cento, da calcolare come valore percentuale, prende a riferimento il disavanzo iscritto in spesa nel conto del bilancio e lo rapporta con gli accertamenti dei titoli 1, 2 e 3 delle entrate.

a1) Per quanto concerne l'indicatore P5, si rammenta che il disavanzo è applicato all'esercizio in corso di gestione ai fini del suo recupero; ciò comporta che una quota delle risorse finanziarie è destinata a recuperare il disavanzo anziché essere destinata ai servizi per la collettività di riferimento. L'indicatore della sostenibilità del disavanzo effettivamente a carico dell'esercizio segnala se la gestione, con le ordinarie risorse (entrate correnti) riesce a far fronte al recupero del disavanzo: tanto più il rapporto è alto, tanto maggiore sono le entrate assorbite dal disavanzo applicato all'esercizio.

b) Il parametro P6, codice indicatore 13.1, "Debiti riconosciuti e finanziati" maggiore dell'1 per cento da calcolare come valore percentuale, prende a riferimento i debiti fuori bilancio riconosciuti e finanziati, che vengono rapportati con il totale gli impegni del titolo 1 e titolo

2.

b1) Relativamente all'indicatore P6, lo sforamento è dovuto al riconoscimento e finanziamento a norma dell'art. 194 del Tuel di debiti fuori bilancio.

b2) La presenza di eventuali debiti fuori bilancio, riconosciuti ai sensi dell'articolo 194, comma 1, lettera a), TUEL, è indice di possibile difficoltà dell'apparato amministrativo di governare efficacemente la dinamica del contenzioso.

b3) A tale scopo si sottolinea l'importanza del fondo contenzioso e l'esigenza sottesa alla istituzione e alla corretta quantificazione del predetto fondo cautelativo. Una delle cause del rischio di squilibri strutturali del bilancio è rappresentata da sentenze che determinano per l'ente l'insorgere di oneri di rilevante entità finanziaria e che il bilancio non riesce ad affrontare con risorse disponibili nell'anno o nel triennio di riferimento del bilancio (art. 193 TUEL). A tale proposito si rinvia all'Allegato n. 4/2 del D. Lgs. n. 118/2011 "Principio contabile applicato concernente la contabilità finanziaria", che al punto 9.2 stabilisce che "il risultato di amministrazione è distinto in fondi liberi, vincolati, accantonati e destinati. La quota accantonata del risultato di amministrazione è costituita da: … 3. gli accantonamenti per le passività potenziali (fondi spese e rischi)".

b4) La nota integrativa, allegata al bilancio, deve, anche nel caso del "fondo contenziosi", curare particolarmente l'indicazione dei criteri che sono stati adottati per pervenire alla decisione di accantonamento al "fondo rischi" e fornire valutazioni sulla gestione complessiva dei rischi da contenzioso per l'ente. Tali valutazioni devono riguardare in modo particolare l'incidenza che il contenzioso in essere può avere sugli equilibri attuali e futuri del bilancio e della gestione e sulla capacità da parte dell'ente di fare fronte agli oneri che potrebbero insorgere dagli esiti dei giudizi in corso.

b5)La necessità di preservare gli equilibri di bilancio al fine di non fare trovare l'Ente sguarnito nel momento in cui l'evento negativo che si è ritenuto probabile dovesse realizzarsi e comportare il pagamento di spese, sia legali che risarcitorie, richiede uno sforzo supplementare sul versante gestionale da parte dell'Ente volto a declinare in modo appropriato le esigenze sottese alla corretta applicazione dei principi contabili; ciò onde evitare che vi sia una indebita dilatazione della spesa in contrasto con le finalità dell'armonizzazione dei conti pubblici, funzionali a evitare che gli scostamenti dai principi del D. Lgs. n. 118 del 2011 non costituiscano solamente un vizio formale dell'esposizione contabile, ma risultino strumentali ad una manovra elusiva della salvaguardia degli equilibri del bilancio presidiati dall'art. 81 della Costituzione.

c) L'irregolarità derivante dallo sforamento di uno o più parametri di valutazione della deficitarietà appare potenzialmente foriera di futuri pregiudizi e potrebbe incidere in sede di mantenimento degli equilibri di bilancio del Comune e, più in generale, ai fini di una sana gestione finanziaria.

Bilancio di previsione e rendiconto - Rapporti di credito/debito reciproci tra l'Ente e le società partecipate

Fattispecie: manca l'asseverazione da parte della società Hera S.p.A.

a) Si rammenta che «tutti gli enti facenti parte della cosiddetta finanza pubblica allargata devono concorrere – secondo quanto stabilito dagli artt. 81 e 97, primo comma, Cost. – all'equilibrio complessivo del sistema e alla sostenibilità del debito nazionale (Corte cost., sent. n. 6/2019), dovendosi sottolineare (Corte cost., sent. n. 101 del 2018 e 247 del 2017) che l'art. 97, primo comma, Cost., nella vigente formulazione, si compone di due precetti ben distinti:

a1) quello contenuto nel primo periodo riguarda l'equilibrio individuale degli enti facenti parte della finanza pubblica allargata,

a2) quello del secondo periodo riguarda l'equilibrio complessivo di quest'ultima, in quanto finalizzato ad assicurare la sostenibilità del debito nazionale.

b) L'equilibrio complessivo deve essere coerentemente coordinato con analogo equilibrio dei singoli bilanci che compongono il cosiddetto bilancio consolidato dello Stato.» (Corte cost., sent. n. 6/2019).

c) L'adempimento normativo di cui all'art. 11 comma 6, lett. j), del D. Lgs. 118/2011, riguarda i rapporti con tutti gli enti strumentali e le società controllate e partecipate dal Comune e va esteso anche alle società quotate nei mercati regolamentati e l'attendibilità delle risultanze contabili è condizionata al positivo esito di tali adempimenti, funzionali alla verifica degli equilibri di bilancio.

d) La doppia asseverazione dei debiti e dei crediti da parte dell'Organo di revisione dell'ente territoriale e di quelli degli organismi partecipati risulta necessaria al fine di evitare eventuali incongruenze e garantire la piena attendibilità ai dati, così che, in caso di inerzia da parte degli organi di revisione degli enti strumentali e delle società controllate e partecipate, il soggetto incaricato della revisione dell'ente territoriale è tenuto a segnalare tale inadempimento all'organo esecutivo dell'ente territoriale che assume senza indugio, e comunque non oltre il termine dell'esercizio finanziario in corso, i provvedimenti necessari ai fini della riconciliazione delle partite debitorie e creditorie (art. 11, co. 6, lett. j, D.lgs. n. 118/2011).

e) Gli enti e gli Organi di revisione devono adoperarsi al fine di assicurare il totale adempimento all'obbligo normativo in argomento, di cui costituisce necessario corollario il rispetto della tempistica di acquisizione dei dati completi dell'asseverazione degli organi di controllo delle società. Si evidenzia, altresì, che il controllo sugli equilibri finanziari, intestato all'Organo di revisione, secondo la norma dell'art. 147-*quinquies*, comma 3, TUEL "implica anche la valutazione degli effetti che si determinano per il bilancio finanziario dell'ente in relazione all'andamento economico-finanziario degli organismi gestionali esterni".

f) Si richiama quanto stabilito dalla Sezione delle autonomie della Corte dei conti con deliberazione n. 2/2016/QMIG, secondo cui "in caso di mancata individuazione, nello

statuto della società a responsabilità limitata o del consorzio, di un organo di controllo, spetta all'ente territoriale socio individuare, all'interno dell'organismo, il soggetto chiamato ad asseverare la nota informativa attestante i reciproci rapporti debitori e creditori, senza previsione di compensi aggiuntivi".

(cfr. Corte conti, Sez. reg. contr. Emilia-Romagna, delib. n. 12 /2020/PRSE)

(cfr. Corte conti, Sez. reg. contr. Emilia-Romagna, delibb. n. 13/2020/PRSE, n.207/2021/PRSE)

BILANCIO DI PREVISIONE E RENDICONTO

Delib. **n. 40/2023/PRSE** - Comune di **Roccabianca (PR) –** Prev. 2022-2024 e Rend. 2021 **–** Pres. Pozzato **–** Cons. Tessaro.

Bilancio di previsione e rendiconto - Risultato d'amministrazione e ripiano del disavanzo.

Fattispecie: Con riferimento al rendiconto 2020, la Sezione si riservava di operare una verifica sui successivi cicli di bilancio, al fine di scrutinare l'adempimento effettivo del programma di rientro dal disavanzo, anche in relazione alla corretta scansione temporale stabilita dalla legge.

La situazione finanziaria risulta notevolmente migliorata, evidenziando un recupero eccedente le quote annuali del disavanzo di competenza dell'esercizio 2021 e il disavanzo d'amministrazione al 31 dicembre 2021 è interamente imputabile al disavanzo derivante dalla diversa modalità di calcolo del FCDE art. 39-*quater* D. L. n. 162/2019, come riportato nella tabella.

	Rendiconto 2020	Rendiconto 2021
Totale parte disponibile Disavanzo derivante dalla diversa modalità di calcolo del FCDE art. 39-*quater* D.L. n. 162/2019 (quota annuale recupero € 32.357,99 dall'esercizio 2021)	€ - 295.420,43	€ - 7.378,64

a) Il risultato di amministrazione è parte integrante e coefficiente necessario della qualificazione del concetto di equilibrio dei bilanci negli enti locali, rappresentando un risultato finale, sintetico e complessivo della gestione, che concretizza il principio della continuità e della costanza dei bilanci.

b) Gli enti, in generale, devono operare una puntuale e attenta vigilanza sulla regolarità contabile, finanziaria ed economico-patrimoniale della gestione per il rispetto degli equilibri di bilancio e della normativa vigente: i doveri, compendiati in termini generali dalla previsione dell'art. 147-*quinquies* del TUEL, di attestazione di congruità delle poste di bilancio funzionali al perseguimento degli equilibri di bilancio, appaiono pertanto funzionali alla dinamica temporale del riassorbimento di possibili disavanzi, in quanto eventuali carenze della gestione ordinaria, ove non risolte, rischierebbero di non garantire all'ente il mantenimento, nell'arco di tempo considerato, di un costante equilibrio, vanificando di conseguenza i sacrifici imposti dal piano di rientro del disavanzo.

(cfr. Sez. reg. contr. Veneto deliberazione n. 103/2020/PRSP, Sez. reg. contr. Emilia-Romagna deliberazioni n. 79/2021/PRSP, n. 54/2022/PRSP, n. 24/2023/PRSE)

Bilancio di previsione e rendiconto - Entità dei residui attivi ed efficacia dell'attività di riscossione dell'ente.

Fattispecie: elevata entità dei residui attivi (il cui ammontare in aumento rispetto all'esercizio precedente, supera in modo assolutamente significativo - e per un importo pressoché pari all'entità dell'avvenuto recupero del disavanzo - lo stesso risultato di amministrazione dell'esercizio, generando non poche perplessità sulla loro effettiva realizzabilità per gli evidenti riflessi sulla conseguente gestione della liquidità).

Difficoltà dichiarate nella riscossione a residuo dei titoli 1 e 3, che costringe il Comune a effettuare un consistente e doveroso accantonamento a FCDE.

a) Relativamente ai residui, trattandosi di componenti che incidono sulla corretta quantificazione del risultato di amministrazione, ovverosia di "*partite attive e passive che non* (hanno) *un obiettivo riscontro finanziario (come avviene al contrario per il fondo di cassa)* (la quale) *non può essere priva dell'analitica ricognizione dei relativi presupposti giuridici, la loro applicazione al bilancio costituisce elemento indefettibile per determinarne e verificarne coperture ed equilibri*" (Corte cost., sent. n. 49/2018).

b) Si sottolinea l'esigenza di una particolare cura per le entrate proprie dell'ente locale, la qual cosa ha un'intuibile incidenza anche sull'effettiva disponibilità di cassa (mancando la quale diviene palese che il perseguimento di un obiettivo duraturo di sana gestione risulterebbe maggiormente difficoltoso), oltre che, ovviamente, sullo smaltimento dei residui attivi (Corte cost., sent n.6/2017).

c)L'esigenza di una maggiore cura nella riscossione delle entrate è naturalmente preferibile per garantire un equilibrio non circoscritto al momento genetico del bilancio, ma anche necessariamente in chiave dinamica (Corte cost., sent. n. 250/2013) piuttosto che conservare all'interno del risultato di amministrazione poste di entrata risalenti nel tempo che rischiano di dilatare indebitamente la correlata capacità di spesa dell'ente (ancorché attenuate dall'accantonamento al FCDE).

d) Una scarsa capacità di riscossione, rischiando di incidere sull'effettiva disponibilità in termini di cassa delle entrate previste, anche a residuo, per il finanziamento dei programmi di spesa dell'ente, vulnera potenzialmente gli equilibri finanziari dell'ente qualora finisca con l'implicare una sovrastima dei crediti e, conseguentemente, del risultato di amministrazione (Corte cost., sent n. 4/2020). Non possono attenuare le criticità anzidette gli accantonamenti al FCDE conseguenti alle difficoltà sul lato della riscossione, i quali, per quanto siano in grado di neutralizzare eventuali effetti di indebita espansione della spesa, non possono essere certamente considerati risolutivi in una prospettiva di lungo periodo.

e) Al fine di smaltimento dei residui attivi è necessario azionare opportune leve organizzative che consentano l'effettiva affluenza di entrate in bilancio, tali da consentire una programmazione delle spese volta ad approntare le necessarie misure per soddisfare i bisogni della collettività, per assicurare un equilibrio declinato, come detto, anche in chiave dinamica (Corte cost., sent. n. 250/2013).

f) È utile rammenta la duplice facoltà che fa capo all'ente in ordine alle poste iscritte a residuo attivo.

f1) Prima opzione: qualora un ente locale, nella verifica annuale dei residui attivi di cui all'art. 228 del TUEL, decida di mantenerli nel conto del bilancio, oltre alla perdurante esistenza degli elementi essenziali dell'accertamento dell'entrata (ragione del credito, sussistenza di un idoneo titolo giuridico, quantificazione della somma da incassare, individuazione del debitore e scadenza del credito), deve verificare anche l'effettiva esigibilità del credito riguardante le condizioni di insolvibilità del debitore che devono essere illustrate e motivate nella relazione al rendiconto; ove risulti che il credito, di fatto, non sia più esigibile, lo stesso deve essere stralciato dal conto dei residui e inserito nel conto del patrimonio, tra le immobilizzazioni finanziarie, fino al compimento del termine prescrizionale (art. 230 del Testo unico sugli enti locali, ripreso dal punto n. 49 del principio contabile n. 3 dell'Osservatorio sulla finanza e la contabilità degli enti locali), al compimento del quale deve essere eliminato anche da tale conto, con contestuale riduzione del patrimonio (*inter alia*, Corte dei conti, Sez. contr. Lombardia, delib. n. 60/2021).

f2) seconda opzione: riguarda la facoltà concessa "(…) a*l responsabile del servizio competente alla gestione dell'entrata*", "*trascorsi tre anni dalla scadenza di un credito di dubbia e difficile esazione non riscosso*" di "*valuta(re) l'opportunità di operare lo stralcio di tale credito dal conto del bilancio, riducendo di pari importo il fondo crediti di dubbia esigibilità accantonato nel risultato di amministrazione. In tale occasione, ai fini della contabilità economico patrimoniale, il responsabile finanziario valuta la necessità di adeguare il fondo svalutazione crediti accantonato in contabilità economico patrimoniale (che pertanto può presentare un importo maggiore della quota accantonata nel risultato di amministrazione) e di riclassificare il credito nello stato patrimoniale*" (Principio contabile 4/2, punto 9.1): l'opzione anzidetta ha il pregio di assicurare una rappresentazione di un risultato depurato da eventuali rischi di mancata riscossione dei residui attivi nei limiti dell'effettiva consistenza reale e permette, *inter alios*, di diminuire la probabilità di utilizzo

dell'anticipazione di tesoreria (verificatasi in modo sistematico nei precedenti esercizi per il Comune di Roccabianca, come emerge dalle delibere citate *supra*).

g) La corretta operazione di riaccertamento dei residui attivi e passivi è pertanto operazione fondamentale ai fini della esatta determinazione del risultato di amministrazione del rendiconto della gestione e quindi dell'attendibilità di questo, talché una sovrastima dei residui attivi o una sottostima di quelli passivi può portare a un'errata determinazione dell'avanzo/disavanzo dell'ente, inducendo in errore l'organo di indirizzo politico che approva il bilancio ed al contempo i terzi, cittadini, creditori e organi di controllo.

h) Le specifiche prescrizioni indicate dall'art. 228, c. 3, del TUEL, nonché quelle contenute nel principio contabile applicato concernente la contabilità finanziaria di cui all'allegato n. 4/2 al D. Lgs. 118/2011 (punto 9.1), le quali postulano l'esigenza di operare una rigorosa ed attenta ricognizione delle voci classificate nei residui, finalizzata a mantenere in bilancio solo quelle per le quali la riscossione/pagamento possano essere previsti con un ragionevole grado di certezza.

i) Il fenomeno, generalmente causato da una "*situazione di inefficienza della riscossione coattiva, che incide negativamente su una fase essenziale della dinamica del prelievo delle entrate pubbliche* (…) *determina* (…) *una grave compromissione, in particolare, del dovere tributario*" (Corte cost., sent. n. 120/2021) che la Corte costituzionale ha già precisato come riconducibile al valore inderogabile della solidarietà di cui all'art. 2 Cost., ed è ''*preordinato al finanziamento del sistema dei diritti costituzionali, i quali richiedono ingenti quantità di risorse per divenire effettivi*'' (Corte cost., sent. n. 288/ 2019).

l) Il "*dovere tributario, inteso come concorso alle spese pubbliche in ragione della propria capacità contributiva, è qualificabile come dovere inderogabile di solidarietà non solo perché il prelievo fiscale è essenziale (…) alla vita dello Stato, ma soprattutto in quanto è preordinato al finanziamento del sistema dei diritti costituzionali,* [sociali e civili], *i quali richiedono ingenti quantità di risorse per divenire effettivi* (…) *da tale legame, anche in forza della funzione redistributiva dell'imposizione fiscale e del nesso funzionale con l'art. 3, secondo comma, Cost.,* (…) *discende la sua riconducibilità* (…) *al crisma dell'inderogabilità di cui all'art. 2 Cost. Tale qualifica, tuttavia,* (…) *si giustifica solo nella misura in cui il sistema tributario rimanga saldamente ancorato al complesso dei principi e dei relativi bilanciamenti che la Costituzione prevede e consente, tra cui il rispetto del principio di capacità contributiva (art. 53 Cost.). Sicché, quando il Legislatore disattende tali condizioni, si allontana dalle altissime ragioni di civiltà giuridica che fondano il dovere tributario* (…) *con gravi conseguenze in termini di disorientamento non solo dello stesso sviluppo dell'ordinamento, ma anche del relativo contesto sociale*" (Corte cost., sent. n. 288 /2019).

m) L'affermazione del canone di solidarietà esprime il principio in forza del quale "*la persona è chiamata ad agire non per calcolo utilitaristico, ma per libera e spontanea espressione della profonda socialità che caratterizza la persona stessa*" e per tale motivo è posta "*dalla Costituzione tra i valori fondanti dell'ordinamento giuridico tanto da essere solennemente riconosciuto e garantito, insieme ai*

diritti inviolabili dell'uomo, dall'art. 2 della Carta costituzionale come base della convivenza sociale normativamente prefigurata dal Costituente" (Corte cost., sent. n. 75/1992). Di conseguenza, l'evasione rappresenta "*una rottura del vincolo di lealtà minimale che lega fra loro i cittadini e comporta quindi la violazione di uno dei doveri inderogabili di solidarietà sui quali, ai sensi dell'art. 2 Cost., si fonda una convivenza civile ordinata ai valori di libertà individuale e giustizia sociale*" (Corte cost., sent. n. 51/1992).

n) La conservazione di residui attivi risalenti desta perplessità in ordine al permanere dell'esigibilità di tali crediti e colora ancor più di incertezza il risultato di amministrazione (…). Il mantenimento di residui attivi di dubbia esigibilità, incidendo sull'attendibilità ed effettività del risultato di amministrazione, fa apparire come imprudente oltre che non conforme alla Legge (….), l'applicazione di un "avanzo" meramente contabile " (Sez. Piemonte, del. n. 68/2019/SRCPIE/PRSP).

o) Secondo i principi generali, "*la permanenza in bilancio e la relativa contabilizzazione di un numero rilevante di residui attivi deve trovare adeguata dimostrazione, poiché diversamente il mero riferimento ad un'aggregazione apodittica e sintetica è suscettivo di alterare le risultanze finali dei conti consuntivi, e di riflesso il conto consolidato di tutte le pubbliche amministrazioni, con conseguente pregiudizio della tenuta dei saldi di bilancio nonché delle correlate finalità di coordinamento della finanza pubblica*" (Corte cost. sent. n. 138/2013)

p) La funzione della cura delle entrate è essenziale ''*condizione di vita per la comunità*", al punto da esprimere un interesse ''*protetto dalla Costituzione (art. 53) sullo stesso piano di ogni diritto individuale*'' (Corte cost., sent. n. 45/1963). Pertanto, "*anche un obbligo tributario di ridotto ammontare, come può essere spesso quello derivante da imposte locali, concretizza l'inderogabile dovere di solidarietà di cui all'art. 2 Cost. e in quanto tale deve essere considerato dall'ordinamento, pena non solo la perdita di rilevanti quote di gettito ma altresì il determinarsi di* «disorientamento e amarezza per coloro che tempestivamente adempiono e ulteriore spinta a sottrarsi al pagamento spontaneo per molti altri» *(Corte dei conti, SS.RR. in s.c., deliberazione 8 aprile 2021, n. 4)*" (Corte cost., sent. n. 120/2021).

(cfr. Sez. reg. contr. Emilia-Romagna, deliberazioni n. 68/2021/PRSP, n. 115/2021/PRSE, n. 64/2022/PRSE, n. 154/2022/PRSE)

Bilancio di previsione e rendiconto - Fondo pluriennale vincolato (FPV); re-imputazione ad un solo esercizio.

a) Come è noto, l'istituto del FPV "*serve a garantire gli equilibri del bilancio nei periodi intercorrenti tra l'acquisizione delle risorse ed il loro impiego*" (Corte cost., sent. n. 6/2017) e la criticità, ove rilevata, riverbera naturalmente i suoi effetti ai fini della costruzione degli equilibri di bilancio: di talché, ove vi sia una "*omessa ed errata applicazione degli istituti del nuovo ordinamento contabile armonizzato*", essa determina in concreto "*una rendicontazione degli esercizi (…) totalmente inattendibile e preclusiva di un reale controllo sulla gestione finanziaria*

dell'ente" (Corte dei conti, Sezione Lombardia, del. n. 16/2019/PRSP) e di conseguenza "*una grave irregolarità"* contabile.

b) In altri termini, *"la non corretta determinazione del FPV, al pari della sua mancata rappresentazione in bilancio, determina la violazione del principio di veridicità ove si ponga mente al fatto che il Fondo assolve alla funzione di garantire l'adempimento di obbligazioni «legittimamente assunte e in origine dotate di piena copertura finanziaria» (sentenza n. 247/2017 della Corte costituzionale), e che pertanto la non corretta iscrizione vizia il documento contabile della sua funzione essenziale, di veicolo trasparente di rappresentazione degli equilibri pregiudicando, altresì, il suo carattere di bene pubblico come ripetutamente affermato dalla Consulta (sentenza n. 184/2016)"* (Corte dei conti, Sezione Veneto, del. n. 18/2019/PRSP).

c) Si ribadisce la natura "identitaria univoca" del fondo pluriennale vincolato (Corte cost., sent. n. 247/2017), la cui disciplina è assolutamente astretta dalla finalità di conservare la copertura delle spese pluriennali (Corte cost., sent. n. 247/2017): così che esso, da un punto di vista genetico, è costituito da risorse accertate, destinate al finanziamento di obbligazioni passive dell'Ente già impegnate, ed esigibili in esercizi successivi a quello in cui è accertata l'entrata (allegato 4/1, punto 9.8, del D. Lgs. n. 118 del 2011) (Corte cost., sent. n. 6/2017), mentre dal punto di vista funzionale "*ove...le fonti di finanziamento si riferiscano a spese per le quali non sia stata perfezionata la relativa obbligazione giuridica, esse affluiscono al risultato di amministrazione (quota vincolata o destinata in prevalenza), per la relativa riprogrammazione*" (Corte dei conti, del. n. 4/SEZAUT/2018/FRG).

d) Nel caso di reimputazione ad un esercizio, viene meno il profilo funzionale del Fondo pluriennale vincolato - "*programmatorio e di controllo, volto a rappresentare e gestire, in modo responsabile e controllato, il divario temporale esistente tra il momento del reperimento delle entrate, di norma vincolate, e quello del loro utilizzo per il raggiungimento delle finalità istituzionali, legate all'esercizio delle funzioni fondamentali dell'Ente"* (Corte dei conti, Sez. Aut, n. 4/2015 "Linee di indirizzo per il passaggio alla nuova contabilità delle Regioni e degli Enti locali (D. Lgs. n. 118/2011, integrato e corretto dal D. Lgs. n. 126/2014)" p. 6), il cui scopo invece - come risultante dal D. Lgs. n. 118/2011 - è di offrire copertura alle obbligazioni e agli impegni legittimamente assunti dall'ente territoriale, in guisa che il vincolo pluriennale sia coerentemente rivolto alla conservazione delle risorse necessarie per onorare le relative scadenze finanziarie (Corte cost., sent. n. 247/2017, Considerato diritto 9) afferenti le spese che ricadono su più esercizi.

e) Si rammenta l'importanza di una scrupolosa programmazione della spesa di investimento, in coerenza con i relativi cronoprogrammi, che devono essere costantemente aggiornati, e del corretto impiego del FPV, strumento essenziale al fine di avvicinare il momento dell'acquisizione delle risorse a quello del loro impiego secondo il principio della competenza finanziaria potenziata.

f) L'art. 183, c. 3 del TUEL stabilisce che possono essere finanziate con il FPV tutte le spese degli esercizi successivi relative ad investimenti per lavori pubblici a condizione che la gara sia stata formalmente indetta, con aggiudicazione definitiva entro l'esercizio successivo. In difetto, fatte salve alcune eccezioni di legge (cfr., in particolare, all. 4/1, p. 5.4. D. Lgs. n. 118/2011), l'entrata accertata confluisce nel risultato di amministrazione, sottraendosi al finanziamento del quadro economico di spesa programmato. Come precisato sul punto dalla Sezione delle Autonomie, l'ente locale deve impegnare le sole spese (escluse quelle di progettazione) per le quali possa "(..) *dimostrare di avere effettivamente e concretamente avviato il procedimento di impiego delle risorse per la realizzazione del lavoro pubblico*" (cfr. deliberazioni n. 23/SEZAUT/2015 e n. 32/SEZAUT/2015).

g) La Sezione Autonomie richiama gli enti locali a programmare la spesa di investimento in coerenza con i cronoprogrammi ed a impiegare correttamente il FPV che deve sempre costituire uno strumento di misurazione della diacronia tra acquisizione di risorse e relativo impiego.

h) Puntuali indicazioni in tal senso sono contenute nel par. 3 delle Linee di indirizzo della citata delibera della Sezione delle Autonomie n. 2/2021/INPR, ove viene esaltato il ruolo fondamentale della fase di programmazione e progettazione degli investimenti pubblici, e viene ribadito, richiamando i precedenti della Sezione, il ruolo strategico del cronoprogramma che implica l'individuazione delle risorse finanziarie, la scomposizione del lavoro in fasi, e la determinazione dei tempi di realizzazione di ciascuna fase. La componente temporale costituisce l'elemento determinante per l'efficacia del ciclo programmatico e trova uno strumento di monitoraggio nell'istituto del Fondo pluriennale vincolato il quale, a seguito della modifica dei principi contabili operata con il D. M. 1 marzo 2019, viene costituito sull'intero quadro economico all'atto dell'avvio della fase di progettazione del livello minimo, sulla base della mera prenotazione della spesa, ma con l'obbligo di attivare gli strumenti di controllo sul rispetto dei tempi di progettazione al fine di poter confermare nel rendiconto dell'esercizio successivo le risorse nel FPV evitando di far confluire le somme in economia, con l'obbligo di iniziare nuovamente il ciclo.

i) Pur con i complessi tecnicismi che caratterizzano il fondo pluriennale vincolato, le regole contabili contengono strumenti in grado di accompagnare l'intero ciclo dell'investimento (progettazione, procedura di affidamento, contrattualizzazione, esecuzione, collaudo) monitorando il rispetto del cronoprogramma, e fornendo, attraverso l'indicatore n. 14 del rendiconto, indicazioni utili in chiave di controllo strategico e sulla performance e per l'attivazione di misure correttive. Il monitoraggio del ciclo tecnico e del ciclo finanziario della spesa di investimento deve utilizzare, in modo adeguato, tali "indicatori" di andamento gestionale per garantire attendibilità e veridicità alla previsione e alla realizzazione nel ciclo di bilancio.

l) La costruzione di un adeguato cronoprogramma della spesa (sia per quanto riguarda le fasi di progettazione sia in occasione della maturazione degli stati di avanzamento dell'intervento) e, in sintesi, l'efficace programmazione a ciò conseguente, dovrà pertanto essere assicurata "*…in un'ottica di salvaguardia degli equilibri generali di competenza e di cassa sia del bilancio sia della gestione*" (Corte dei conti, deliberazione n. 4/SEZAUT/2018/FRG), cosi come il continuo e costante aggiornamento dei cronoprogrammi degli investimenti dovra' essere effettuato già a partire dallo studio di fattibilità economico-finanziaria e della progettazione.

m) Nella doverosa sinergia e nella necessaria collaborazione tra gli uffici lavori pubblici e finanziari e dei loro canali di comunicazione (arg. ex art. 147-*quinquies* del TUEL), gli enti (eventualmente rivedendo l'organizzazione interna) sono chiamati dai principi contabili ad impostare la programmazione in coerenza con cronoprogrammi dettagliati e attendibili - anche con riferimento agli importi di spesa previsti - in funzione dei quali impostare le previsioni di bilancio, implementando altresì gli strumenti di controllo interno mediante l'applicazione degli indicatori di bilancio di cui al D.M. 22 dicembre 2015;

n) La Sezione Autonomie, con la delibera citata n. 2/2021/INPR sottolinea come la vigilanza sulla prosecuzione, senza soluzione di continuità, di tutte le attività nel ciclo tecnico e che riguardano sia le fasi di progettazione, che quelle di esecuzione dell'opera o lavoro pubblico, comporti una sinergia tra gli uffici tecnici e dei lavori pubblici con il servizio economico-finanziario.

o) Essendo il FPV astretto a una funzione essenzialmente programmatoria, diviene evidente che le eventuali patologie si riverberano in termini di necessaria verifica tra quanto delineato negli atti fondamentali dell'ente e, in particolare, nel programma amministrativo di mandato e quanto effettivamente realizzato, segnatamente per ciò che concerne il controllo strategico e in termini di controllo sulla gestione.

(cfr. Sez. reg. contr. Emilia-Romagna, deliberazioni n. 138/2022/PRSE, n. 157/2022/PRSE, n. 1/2023/PRSE, n. 24/2023/PRSE)

Bilancio di previsione e rendiconto - Approvazione del rendiconto oltre il termine di legge.

a) Si segnala l'importanza del puntuale rispetto delle tempistiche normativamente fissate per l'adozione di documenti contabili fondamentali, che rappresentano un momento essenziale del processo di pianificazione e controllo sul quale si articola l'intera gestione dell'ente, considerato anche che, nel periodo dell'inadempimento gli enti devono garantire il rispetto di quanto previsto dall'art. 9, c. 1-*quinquies*, del D. L. n. 113/2016 relativo al divieto di assunzione di personale.

b) 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 ad adempiere ed eventualmente nominare un commissario *ad acta*.

c) Ulteriori limitazioni per l'ente, *ope legis*, si ravvisano nell'esclusivo e limitato utilizzo dell'avanzo di amministrazione "presunto", anziché accertato (artt. 186 e 187 del D. Lgs. n. 267/2000), e nell'impossibilità di ricorrere all'indebitamento attraverso la contrazione di nuovi mutui, secondo quanto stabilito dall'art. 203, comma 1, lett. a) del TUEL, mentre la mancata redazione dell'apposita certificazione sui principali dati del rendiconto da parte dell'ente comporta la sospensione dell'ultima rata del contributo ordinario previsto in favore dell'ente relativamente all'anno in cui l'inadempimento è avvenuto (stante il precetto contenuto nell'art. 161, c. 1 e 3, del TUEL, quest'ultimo nel testo modificato dall'art. 27 c. 7, L. n. 448/2001).

d) In via provvisoria e sino all'adempimento, la ritardata approvazione del rendiconto comporta la sospensione della seconda rata del contributo ordinario (art. 21 del Principio contabile n. 3 - rendiconto degli enti locali). Va infine ricordato che la mancata approvazione del rendiconto entro il termine del 30 aprile causa, in virtù dell'articolo 227, c. 2-*bis* del TUEL, l'attivazione della procedura prevista dall'art. 141, c. 2, del medesimo TUEL.

(Cfr. Sez. reg. contr. per l'Emilia-Romagna, deliberazioni n. 41/2020/PRSP, n. 55/2021/PRSE, n. 109/2021/PRSE)

BILANCIO DI PREVISIONE E RENDICONTO

Delib. **n. 42/2023/PRSE** - Comune di **Gemmano (RN)** – Prev. 2022-2024 e Rend. 2021 – Pres. Pozzato – Ref. Pais Greco.

Bilancio di previsione e rendiconto - Monitoraggio delle entrate in relazione all'ingente esposizione debitoria dell'Ente.

Fattispecie: La Sezione ha preso atto del progressivo recupero del disavanzo da riaccertamento straordinario e ha rilevato un nuovo disavanzo emerso con il rendiconto 2021 e oggetto di recupero a decorrere dagli esercizi 2022/23. Si osserva inoltre un importante quadro debitorio che impegna il Comune fino al 2043 nel pagamento di una rata annuale, comprensiva di capitale e interessi, di 117.779,15 euro nel 2023 e di 117.414,86 euro negli anni a seguire (con un abbassamento a 116.579,16 euro nel 2040 e a 106.379,76 euro negli ultimi tre anni dal 2041 al 2043). Di tali mutui, stipulati in passato con Cassa Depositi e Prestiti, l'Ente ha effettuato una rinegoziazione nel 2020 per la quale si sono allungati i tempi di restituzione

di capitale e interessi, abbassandosi, d'altro lato, la relativa rata annuale di ammortamento. Tale rinegoziazione, come già argomentato dal Comune in occasione del controllo esitato nella precedente deliberazione (102/2022/PRSE), è stata una delle cause, oltre all'accantonamento nell'esercizio 2021 del fondo garanzia dei debiti commerciali, del peggioramento del recupero del disavanzo di amministrazione nel 2021 rispetto al 2020, data la riduzione della spesa per la quota capitale nell'esercizio di adesione alla rinegoziazione (avvenuta nello stesso 2020) seguita tuttavia dall'incremento, dal 2021 fino al 2043, delle quote di rientro dal debito rinegoziato.

a) E 'necessario proseguire nel costante monitoraggio dell'evoluzione del disavanzo, raccomandando la corretta applicazione dei principi contabili che regolano la modalità del suo ripiano.

b) Si riconosce con particolare favore, il virtuoso recupero operato da un ente, rispetto al piano di rientro disposto in seguito al riaccertamento straordinario dei residui, anche sensibilmente superiore alla quota minima di rientro prevista. Un ulteriore incremento del disavanzo è in ogni caso, oggetto di ripiano ai sensi dell'art. 188 del TUEL.

c) In merito al recupero del disavanzo da riaccertamento straordinario, è importante mantenere costante il monitoraggio e alta l'attenzione sulla cura delle proprie entrate al fine di garantirne la riscossione, in special modo ai titoli 1 e 3 e coprire corrispondentemente le spese, ivi incluse quelle per il pagamento dei debiti finanziari.

Bilancio di previsione e rendiconto - Costituzione del fondo per il salario accessorio e mancata sottoscrizione del contratto decentrato integrativo.

Fattispecie: l'Ente non ha sottoscritto, entro il 31 dicembre 2021, l'accordo decentrato integrativo del personale dipendente e dichiara di aver accantonato nel risultato di amministrazione le somme concernenti l'accordo decentrato integrativo non approvato entro l'esercizio finanziario ma, da un'analisi dei documenti contabili, tali quote non risultano confluite nella parte vincolata del risultato di amministrazione bensì imputate a fondo pluriennale vincolato di parte corrente per l'importo complessivo di 15.879,46 euro.

a) Si evidenzia la sequenza procedimentale funzionale alla corresponsione del trattamento accessorio e costituita:

a1) in primo luogo dall'individuazione in bilancio delle risorse;

a2) in seconda battuta dalla costituzione del fondo con cui è impresso alle risorse un vincolo di destinazione;

a3) da ultimo dalla fissazione dei criteri di ripartizione delle risorse mediante la contrattazione decentrata, necessaria ai fini di impegno e pagamento.

b) **La sottoscrizione del contratto decentrato** rappresenta il presupposto per l'erogazione dei trattamenti economici accessori, costituendo il titolo giuridico legittimante il pagamento.

b1) Qualora alla fine dell'esercizio, la sottoscrizione del contratto non sia ancora intervenuta, nelle more della stessa, sulla base della formale delibera di costituzione del fondo e vista la certificazione dei revisori, le risorse destinate al finanziamento del fondo risultano definitivamente vincolate e, non potendo l'ente assumere l'impegno, le correlate economie di spesa confluiscono nella quota vincolata del risultato di amministrazione.

Gli enti locali sono tenuti al rispetto delle prescrizioni legislative sulla gestione delle risorse destinate al trattamento retributivo accessorio del personale dipendente e all'espletamento delle fasi descritte, prodromiche alla corresponsione del suddetto trattamento.

L'Organo di revisione deve vigilare sulla corretta costituzione del fondo per il salario accessorio ed espletare le verifiche prescritte dagli artt. 40 e 40-*bis* del d.lgs. n. 165 del 2001.

BILANCIO DI PREVISIONE E RENDICONTO

Delib. **n. 43/2023/PRSP** - Comune di **Jolanda di Savoia (FE)** – Pres. Pozzato – Pr. Ref. Scognamiglio - Ref. Pais Greco.

Controllo sull'attuazione del Piano di riequilibrio finanziario pluriennale ex art. 243-*quater* del TUEL

Secondo semestre 2022

Elevato contenzioso pendente ed ammontare del fondo rischi per oneri legali.

Fattispecie: In occasione del controllo sull'attuazione del Piano svolto nel secondo semestre dell'esercizio 2022, sono stati meglio delineati i contenziosi pendenti in cui il Comune è coinvolto e per i quali sono stati conferiti diversi incarichi al medesimo professionista per addotte ragioni di opportunità.

Dal quadro esposto emerge un sistematico affidamento in un arco temporale triennale (2019-2022) a un medesimo legale per ragioni di opportunità (diversi incarichi, sia per la difesa in giudizio sia per la definizione stragiudiziale di controversie in atto).

È di tutta evidenza la condizione di forte contenzioso che vede coinvolto il Comune, anche per effetto di risalenti situazioni non risolte a monte o che avrebbero potuto essere definite con minore dispendio di risorse e maggiore probabilità di esito positivo (ad esempio i giudizi promossi in seguito alla mancata tempestiva opposizione a due decreti ingiuntivi notificati al Comune).

La Sezione si riserva ogni ulteriore approfondimento sull'esistenza dei presupposti e sul rispetto delle modalità di affidamento degli incarichi di patrocinio legale - per i quali, se da un lato assume un ruolo significativo l'elemento fiduciario, dall'altro permane l'obbligo per l'Amministrazione affidante di rispettare i principi generali di imparzialità, trasparenza e adeguata motivazione - nella specie risulta che il Comune di Jolanda ha affidato sia incarichi di patrocinio legale sia incarichi che, secondo quanto emerso, appaiono funzionali alla soluzione di questioni che potrebbero sfociare in una lite giudiziale o nell'instaurazione di un giudizio di esecuzione.

Il fondo rischi appare modesto (la Sezione ritiene di dover acquisire un prospetto con gli oneri che possono derivare dalle procedure in corso con la valutazione per ognuna della probabilità di soccombenza).

a) E 'necessario porre in essere azioni il più possibile preventive del contenzioso, onde evitare un aggravio di costi laddove evitabili e, in ipotesi di non evitabilità della lite, e uniformarsi comunque ai principi per il conferimento di incarichi legali a professionisti esterni, primariamente consistenti nel rispetto dei principi di imparzialità, trasparenza e adeguata motivazione.

b) Il Comune è tenuto a una rigorosa disamina delle cause pendenti e di quelle *instaurande*, con valutazione della loro rischiosità alla luce del principio di cui al D. Lgs 23 giugno 2011, n. 118, All. 4/2 (punto 5.2 lett. h), in base al quale l'Ente è tenuto ad accantonare le risorse necessarie per il pagamento degli oneri previsti, stanziando nell'esercizio le relative spese, in misura proporzionale alle probabilità di soccombenza.

Rateizzazione non formalizzata del credito nei confronti di Clara S.p.a.

Fattispecie: In occasione del precedente controllo semestrale (delib. n. 130/2022/PRSP), il Comune, relativamente ai richiesti aggiornamenti sulla riscossione di crediti pregressi vantati nei confronti di Clara S.p.a. per oneri di impatto ambientale dovuti alla gestione da parte della società della discarica sul territorio comunale, aveva assicurato come la medesima società stesse adempiendo al pagamento delle quote fisse il cui saldo sarebbe avvenuto entro l'esercizio 2022. D'altro canto, per le quote variabili pregresse, collegate alla realizzazione di opere a beneficio della collettività, l'Ente aveva reiterato la necessità di procedere alla rendicontazione di opere eseguite in annualità passate e di difficile ricostruzione documentale.

Nell'esame relativo al secondo semestre del 2022, il Comune ha rappresentato di aver effettuato una rendicontazione dei suddetti lavori e a conferma di quanto rappresentato dall'Ente, l'Organo di revisione ha dichiarato che sono state incassate entro la fine dell'anno le quote fisse pregresse ed è stato anche rendicontato l'ammontare di quelle variabili.

a) Si rileva che la mancanza di formalizzazione della rateizzazione di un credito contrasta con il principio contabile di cui all'allegato n. 4/2 del D. Lgs. 118/2011, per il quale la rateizzazione delle entrate, nel rispetto dei limiti previsti dalla legge e dal regolamento dell'Ente, deve risultare da atti formali.

b) Gli enti sono invitati al rispetto del richiamato principio a monitorare la riscossione dei crediti al fine di non incorrere nel rischio di insolvenza del debitore e nella conseguente emersione di un residuo attivo riferibile a un credito di difficile esazione.

Bassa percentuale di riscossione in conto residui delle entrate proprie di natura tributaria.

Fattispecie: Per quanto concerne l'andamento dei residui attivi provenienti da esercizi precedenti si rileva al 31 dicembre 2022, complessivamente un incremento delle somme incassate, si evidenzia tuttavia come la singola percentuale di riscossione del titolo 1 sui residui, mostri una flessione rispetto all'anno precedente. Il Comune ha recepito la necessità di migliorare la capacità di riscossione delle entrate proprie, riducendo per le entrate tributarie i tempi di riscossione mediante l'utilizzo di sistemi elettronici conseguendo, nel 2022, una percentuale di riscossione in conto competenza pari al 94,55%.

a) Una flessione del 10%, della riscossione dei residui relativi ad anni precedenti di cui al titolo 1 riflette un segnale di debolezza dell'impianto gestorio dell'Ente che rischia di rendere più incerto il recupero della quota di disavanzo.

b) È necessario recepire misure migliorative della riscossione anche sul versante dei residui vetusti delle entrate di natura tributaria.

BILANCIO DI PREVISIONE E RENDICONTO

Delib. n. **49/2023/PRSE** - Comune di **Concordia sulla Secchia (MO)** – Prev. 2022-2024 e Rend. 2021 – Pres. Pozzato – Primo Ref. Scognamiglio.

Bilancio di previsione e rendiconto - Errata contabilizzazione di contributi a rendicontazione.

Fattispecie: (Il Comune imputando tutte le entrate al primo esercizio, non ha rispettato il principio contabile ma l'iscrizione di pari importo al fondo pluriennale vincolato ha neutralizzato un effetto espansivo).

Era stato rilevato nel rendiconto 2020, con deliberazione n. 144/2022/PRSE, un considerevole incremento dei residui registrato nel titolo IV dell'entrata, relativi a contributi riscuotibili solo a rendicontazione avvenuta. La Sezione, in quella sede - ricevute rassicurazioni, da parte del Comune, sul fatto che, comunque, tali entrate risultavano bilanciate da spese di pari importo,

iscritte al fondo pluriennale vincolato - ha invitato il Comune alla verifica del rispetto del principio contabile punto 3.6 dell'allegato 4/2 al d.lgs. 118/2011, relativo all'iscrizione dei contributi a rendicontazione. In esito ai controlli sul rendiconto 2021, il Comune ha dettagliatamente descritto la provenienza dei residui attivi posti al titolo IV, confermando che si riferiscono nella quasi totalità ad entrate da trasferimenti dalla Regione per il cofinanziamento delle opere di recupero del patrimonio immobiliare a seguito del sisma del 2012 e precisando che le risorse verranno trasferite in modo puntuale in seguito a rendicontazione.

a) Si rammenta che, in base a quanto previsto dal punto 3.6 dell'all. 4/2 al D. Lgs. 118/2011, in caso di trasferimenti a rendicontazione, l'ente beneficiario ha titolo ad accertare le entrate con imputazione ai medesimi esercizi cui sono stati registrati gli impegni da parte dell'Ente erogatore ovvero, nel caso in cui l'erogatore non adotti il principio della competenza finanziaria potenziata, agli esercizi in cui l'Ente beneficiario stesso prevede di impegnare la spesa cui il trasferimento è destinato.

b) L' Ente beneficiario è tenuto ad imputare i trasferimenti in entrata solo all'esercizio in cui prevede di effettuare la relativa rendicontazione.

c) Tale principio contabile è l'espressione del generale principio della contabilità finanziaria potenziata, in base al quale possono essere iscritte in bilancio solo obbligazioni che si prevede saranno esigibili nell'esercizio. Diversamente operando - vale a dire iscrivendo in entrata i contributi a rendicontazione prima del verificarsi della condizione legittimante il maturare del credito nei confronti del soggetto erogante - l'ente andrebbe a sovrastimare le entrate relative all'esercizio in cui esse vengono in tal modo anticipatamente imputate, con conseguente rischio per i complessi equilibri del bilancio, attraverso una dilatazione della capacità di spesa.

d) Una errata contabilizzazione dei contributi a rendicontazione rileva di per sé, in quanto:

d1) da un lato è in grado di compromettere il valore dei parametri obiettivi di cui all'art. 242 del TUEL;

d2) dall'altro lato, fornisce una rappresentazione alterata dei principali aggregati del bilancio, nel mancato rispetto, quindi, dei principi di veridicità (per il quale il bilancio deve rappresentare le reali condizioni delle operazioni di gestione di natura economica, patrimoniale e finanziaria di esercizio), attendibilità (per il quale le previsioni devono essere basate su fondate aspettative di acquisizione e di utilizzo delle risorse), correttezza (che impone il rispetto formale e sostanziale delle norme che disciplinano la redazione dei documenti contabili) e comprensibilità (per il quale l'articolazione del sistema di bilancio deve essere tale da facilitarne la comprensione e permetterne la consultazione rendendo evidenti le informazioni previsionali, gestionali e di rendicontazione in esso contenute) - cfr. all. 1 al D. Lgs. n. 118/2011.

Bilancio di previsione e rendiconto - Scarsa capacità di riscossione dei residui a titolo I.

a) Una scarsa capacità di riscossione, rischiando di incidere sull'effettiva disponibilità, in termini di cassa, delle entrate previste a preventivo per il finanziamento dei programmi di spesa dell'ente, rischia di renderne vulnerabili gli equilibri finanziari qualora finisca con l'implicare una sovrastima dei crediti e, conseguentemente, del risultato di amministrazione.

b) Gli accantonamenti al fondo crediti di dubbia esigibilità, conseguenti alle difficoltà sul lato della riscossione, per quanto in grado di neutralizzare tali effetti sul risultato di amministrazione, non possono essere considerati risolutivi in una prospettiva di lungo periodo, entro la quale l'ente deve provvedere ad azionare opportune leve organizzative che consentano l'effettiva affluenza di entrate in bilancio, tali da consentire una programmazione delle spese volta ad approntare le necessarie misure per soddisfare i bisogni della collettività.

c) La riscossione dei tributi è attività necessaria ed indispensabile per garantire risorse agli enti. Dal principio di indisponibilità dell'obbligazione tributaria si ricava l'irrinunciabilità della potestà impositiva, con i corollari della non prorogabilità del recupero delle somme a tale titolo dovute al fine di evitare la prescrizione del credito tributario.

d) Si evidenza la sostanziale illiceità di qualsiasi azione od omissione volta non solo a procrastinare l'adempimento degli obblighi tributari ma, anche, la non solerte gestione della riscossione degli stessi.

(cfr., tra le moltissime: Sez. reg. contr. Emilia-Romagna, deliberazioni nn. 146/2022/PRSE, 113/2022/PRSE).

BILANCIO DI PREVISIONE E RENDICONTO

Delib. **n. 50/2023/PRSE** - Comune di **Polinago (MO)** – Prev. 2022-2024 e Rend. 2021 – Pres. Pozzato – Ref. Galiero.

Bilancio di previsione e rendiconto - Mancata comunicazione dei dati relativi ai rapporti di credito/debito reciproci da parte di Hera S.p.a.

a) Alla luce del dettato normativo, l'obbligo incombe anche sulle società quotate in quanto la relazione sulla gestione allegata al rendiconto descrive gli esiti della verifica dei crediti e debiti reciproci con i propri enti strumentali e le società controllate e partecipate.

b) Tale documento illustrativo fornisce una rappresentazione della gestione dell'ente, nonché dei fatti di rilievo verificatisi dopo la chiusura dell'esercizio e di ogni eventuale informazione utile ad una migliore comprensione dei dati contabili.

c) La vigilanza cui sono sottoposte le società quotate su mercati regolamentati da parte della Commissione Nazionale per le Società e la Borsa (CONSOB) e i prescritti adempimenti aggiuntivi rispetto alle società non quotate, (ad es. redazione trimestrale del bilancio, relazioni informative dei dati contabili, revisione obbligatoria, comunicati stampa, etc.), pur soddisfacendo l'esigenza di trasparenza e di verificabilità dei bilanci di dette società, risponde a finalità diverse rispetto a quella di monitoraggio e corretta rappresentazione degli equilibri di bilancio dell'ente pubblico socio e non valgono ad escludere da tale ambito i controlli intestati alla Corte dei conti dall'art. 3, c. 1, lett. e), del D.L. n. 174 del 2012.

d) Non sussiste un'esplicita esclusione da parte del legislatore, segno della volontà di estendere l'ambito applicativo della disposizione anche alle società quotate.

e) Sul punto la giurisprudenza contabile aveva sottolineato, con riferimento all'art. 6, c. 4 del D.L. n. 95/2012, che la ratio appariva quella di rendere monitorabili e trasparenti i reciproci rapporti finanziari fra ente e società partecipate discendenti dai relativi contratti di servizio, esigenza che si manifesta nei confronti di qualunque organismo societario. Alle stesse esigenze si ispira l'operazione di circolarizzazione dei rapporti di debito e credito, usualmente compiuta dalle società, anche quotate, in sede di chiusura del bilancio d'esercizio (cfr. Sezione regionale di controllo per la Lombardia, delib. n. 355/2013/PRSP).

f) La Sezione delle autonomie ha, altresì, evidenziato che la corretta rilevazione delle ridette posizioni mira a salvaguardare gli equilibri di bilancio, attenuando il rischio di emersione di passività latenti per l'ente territoriale, suscettibili di tradursi in un esborso finanziario (come avviene nel caso di un debito sottostimato nella contabilità dell'ente e sovraesposto in quello della società partecipata) (cfr. delib. n. 2/2016/QMIG).

g) La Sezione ribadisce che l'adempimento di cui all'art. 11, c. 6, lett. j) del D. Lgs. n. 118/2011 riguarda i rapporti con tutti gli enti strumentali e le società controllate e partecipate dal Comune e va esteso anche alle società quotate nei mercati regolamentati.

(cfr. Sez. reg. contr. Emilia-Romagna, deliberazioni n. n. 52/2021/PRSE e n. 104/2021/PRSE)

Bilancio di previsione e rendiconto - Fondo pluriennale vincolato (FPV); re-imputazione ad un solo esercizio.

Fattispecie: L'ente motiva l'incongruenza in ragione dell'orizzonte temporale limitato della spesa di investimento e riferisce, inoltre, che la maggior parte degli investimenti in essere al 31 dicembre 2021 non sono stati inseriti nel cronoprogramma bensì tra i residui attivi.

a) Si ribadisce in generale l'importanza di una scrupolosa programmazione della spesa di investimento, in coerenza con i relativi cronoprogrammi che devono essere costantemente aggiornati, e del corretto impiego del FPV, strumento essenziale al fine correggere i potenziali e sia pure apparenti fattori di squilibrio, derivanti dall'obbligo di dare immediata copertura finanziaria alle spese per il finanziamento dell'opera con risorse accertate in un determinato

esercizio, tramite l'imputazione delle stesse spese su più esercizi successivi secondo la cadenza della realizzazione dell'opera e la maturazione delle relative obbligazioni passive.

b) L'articolo 183, c. 3, TUEL stabilisce che possono essere finanziate con il FPV tutte le spese degli esercizi successivi relative a investimenti per lavori pubblici a condizione che la gara sia stata formalmente indetta, con aggiudicazione definitiva entro l'esercizio successivo. In difetto, fatte salve alcune eccezioni di legge (cfr., in particolare, all. 4/1, p. 5.4. D. Lgs. n. 118/2011), l'entrata accertata confluisce nel risultato di amministrazione, sottraendosi al finanziamento del quadro economico di spesa programmato.

c) Come precisato sul punto dalla Sezione delle autonomie, l'ente locale deve impegnare le sole spese (escluse quelle di progettazione) per le quali possa "(..) dimostrare di avere effettivamente e concretamente avviato il procedimento di impiego delle risorse per la realizzazione del lavoro pubblico", (cfr. del. n. 23/SEZAUT/2015 e n. 32/SEZAUT/2015). Sotto tale profilo, la Sezione delle autonomie richiama pertanto gli enti locali a impegnare la spesa di investimento in coerenza con i cronoprogrammi e a impiegare correttamente il FPV che deve sempre costituire uno strumento di misurazione della diacronia tra acquisizione di risorse e relativo impiego.

(cfr. Sez. reg. contr. Emilia-Romagna, deliberazioni n. 138/2022/PRSE, n. 157/2022/PRSE, n. 1/2023/PRSE, n. 24/2023/PRSE)

BILANCIO DI PREVISIONE E RENDICONTO

Delib. **n. 51/2023/PRSE** - Comune di **Riolunato (MO)** – Prev. 2022-2024 e Rend. 2021 –Pres. Pozzato – Ref. Galiero.

Bilancio di previsione e rendiconto - Fondo pluriennale vincolato (FPV), reimputazione a un solo esercizio.

Fattispecie: l'Ente ha fornito le motivazioni che hanno determinato la necessità di spostare l'esigibilità al 2022 per interventi di modeste dimensioni con esigibilità al 31/12/2021 e dichiarato di trovarsi nelle condizioni necessarie alla costituzione di FPV ai sensi del punto 5.4.9 lett. d) dell'allegato 4/2 al D. Lgs.118/2011.

a) Si ribadisce l'importanza di una scrupolosa programmazione della spesa di investimento, in coerenza con i relativi cronoprogrammi che devono essere costantemente aggiornati, e del corretto impiego del FPV, strumento essenziale al fine correggere i potenziali e sia pure apparenti fattori di squilibrio, derivanti dall'obbligo di dare immediata copertura finanziaria alle spese per il finanziamento dell'opera con risorse accertate in un determinato esercizio,

tramite l'imputazione delle stesse spese su più esercizi successivi secondo la cadenza della realizzazione dell'opera e la maturazione delle relative obbligazioni passive.

b) L'articolo 183, c. 3, TUEL stabilisce che possono essere finanziate con il FPV tutte le spese degli esercizi successivi relative a investimenti per lavori pubblici a condizione che la gara sia stata formalmente indetta, con aggiudicazione definitiva entro l'esercizio successivo. In difetto, fatte salve alcune eccezioni di legge (cfr., in particolare, all. 4/1, p. 5.4. D. Lgs. n. 118/2011), l'entrata accertata confluisce nel risultato di amministrazione, sottraendosi al finanziamento del quadro economico di spesa programmato.

c) Come precisato sul punto dalla Sezione delle autonomie, l'ente locale deve impegnare le sole spese (escluse quelle di progettazione) per le quali possa "(..) dimostrare di avere effettivamente e concretamente avviato il procedimento di impiego delle risorse per la realizzazione del lavoro pubblico" (cfr. del. n. 23/SEZAUT/2015 e n. 32/SEZAUT/2015). Sotto tale profilo, la Sezione delle autonomie richiama pertanto gli enti locali a impegnare la spesa di investimento in coerenza con i cronoprogrammi e a impiegare correttamente il FPV che deve sempre costituire uno strumento di misurazione della diacronia tra acquisizione di risorse e relativo impiego.

(cfr. Corte dei conti, Sez. reg. contr. Emilia-Romagna, delib. n. 138/2022/PRSE; delib. n. 157/2022/PRSE)

Bilancio di previsione e rendiconto - Residui attivi conservati a rendiconto ed efficacia del contrasto all'evasione tributaria

Fattispecie: Sui residui attivi al titolo 4 derivanti contributi a rendicontazione il Comune ha precisato che "è stata accertata l'entrata con imputazione ai medesimi esercizi in cui l'ente erogante ha registrato gli impegni sulla base del cronoprogramma" e ha comunicato gli importi riscossi ad oggi, precisando che l'ufficio tecnico sta monitorando e sollecitando le richieste di liquidazione delle somme anticipate. L'Ente non ha riferito nulla in merito ai residui attivi al titolo 1 e 3 precisando tuttavia di aver implementato il servizio di riscossione coattiva.

a) Il mantenimento di residui attivi eventualmente inesigibili nel conto del bilancio incide sull'attendibilità del risultato contabile di amministrazione e sulla formazione dell'avanzo di amministrazione che può risultare sussistente solo sotto il profilo contabile (art. 187 del TUEL).

b) E' necessario operare una rigorosa ed attenta verifica delle voci classificate nei residui, finalizzata a mantenere in bilancio solo quelle per le quali la riscossione/pagamento possa essere previsto con un ragionevole grado di certezza; infatti, al fine di conferire veridicità ed attendibilità al bilancio dell'Amministrazione locale, il legislatore ha stabilito che al termine

di ciascun esercizio, prima dell'inserimento in bilancio dei residui, l'ente debba procedere ad una specifica operazione di riaccertamento tesa a verificare le posizioni creditorie/debitorie.

c) Deve trattarsi di un controllo sostanziale e non solo formale. L'ente, cioè, non può limitarsi a verificare la ragione, il titolo giuridico, la giustificazione delle singole poste, ma deve accertare l'effettivo obbligo di riscuotere il credito e pagare il debito, attraverso un prudente apprezzamento dell'esistenza dei requisiti essenziali previsti dall'ordinamento.

d) Si rammenta che, partendo dall'indefettibile principio generale della indisponibilità dell'obbligazione tributaria riconducibile ai principi di capacità contributiva (art. 53, comma 1, Cost.) ed imparzialità nell'azione della pubblica amministrazione (art. 97 Cost.), espressione entrambi del più generale principio di eguaglianza nell'ambito dei rapporti tributari, si giunge alla considerazione che la riscossione dei tributi diviene attività necessaria ed indispensabile per garantire risorse ad un ente.

e) Dall'indisponibilità dell'obbligazione tributaria, vincolata ed *ex lege*, si ricava la conclusione circa l'irrinunciabilità della potestà impositiva, con i corollari della non prorogabilità del recupero delle somme a tale titolo dovute e della necessità che l'azione del Comune sia tempestivamente volta ad evitare la prescrizione del credito tributario.

f) La capacità di riscossione, incidendo sull'effettiva disponibilità, in termini di cassa, delle entrate previste a preventivo per il finanziamento dei programmi di spesa dell'ente, rileva ai fini della salvaguardia degli equilibri finanziari dell'ente qualora finisca con l'implicare una sovrastima dei crediti e, conseguentemente, del risultato di amministrazione.

g) Gli eventuali accantonamenti al FCDE conseguenti alle difficoltà sul lato della riscossione, per quanto in grado di neutralizzare tali effetti, non possono essere considerati risolutivi in una prospettiva di lungo periodo, entro la quale l'ente deve provvedere ad azionare opportune leve organizzative che consentano l'effettiva affluenza di entrate in bilancio tali da consentire una programmazione delle spese volta ad approntare le necessarie misure per soddisfare i bisogni della collettività.

(Cfr. Corte conti, Sez. reg. contr. Emilia-Romagna, delibb. n. 228/2021/PRSE, n. 132/2021/PRSE, n.101/2020/PRSP, n. 6/2020/PRSE, n.61/2021/PRSE, n.14/2023/PRSE)

BILANCIO DI PREVISIONE E RENDICONTO

Delib. **n. 65/2023/PRSE** - Comune di **Fiorenzuola d'Arda (PC) –** Prev. 2022-2024 e Rend. 2021 - Pres. Pozzato – Primo Ref. Scognamiglio.

Bilancio di previsione e rendiconto – Riscossione delle entrate proprie

a) Una scarsa capacità di riscossione, rischiando di incidere sull'effettiva disponibilità, in termini di cassa, delle entrate previste a preventivo per il finanziamento dei programmi di spesa dell'ente, rischia di renderne vulnerabili gli equilibri finanziari qualora finisca con l'implicare una sovrastima dei crediti e, conseguentemente, del risultato di amministrazione.

b) Gli accantonamenti al fondo crediti di dubbia esigibilità, per quanto in grado di neutralizzare tali effetti sul risultato di amministrazione, non possono essere considerati risolutivi in una prospettiva di lungo periodo, entro la quale l'ente deve provvedere ad azionare opportune leve organizzative che consentano l'effettiva affluenza di entrate in bilancio, tali da consentire una programmazione delle spese volta ad approntare le necessarie misure per soddisfare i bisogni della collettività.

c) La riscossione dei tributi, in particolare, è attività necessaria ed indispensabile per garantire risorse agli enti locali. Dal principio di indisponibilità dell'obbligazione tributaria si ricava l'irrinunciabilità della potestà impositiva, con i corollari della non prorogabilità del recupero delle somme a tale titolo dovute e della necessità che l'azione del Comune sia tempestivamente volta ad evitare la prescrizione del credito tributario.

d) Si evidenzia la sostanziale illiceità di qualsiasi azione od omissione volta non solo a procrastinare l'adempimento degli obblighi tributari ma, anche, la non solerte gestione della riscossione degli stessi. (cfr., tra le moltissime: Sez. reg. contr. Emilia-Romagna, deliberazioni n. 146/2022/PRSE, 113/2022/PRSE).

(cfr. deliberazioni n. 174/2022/PRSE, 107/2022/PRSE, 90/2022/PRSE)

BILANCIO DI PREVISIONE E RENDICONTO

Delib. **n. 66/2023/PRSE** - Comune di **Mesola (FE)** – Prev. 2022-2024 e Rend. 2021 – Pres. Pozzato – Primo Ref. Scognamiglio.

Bilancio di previsione e rendiconto - Errata contabilizzazione di contributi a rendicontazione.

Fattispecie: l'ente ha rilevato che un contributo statale per la messa in sicurezza degli edifici e del territorio, confluito nel PNRR e rinominato in corso del 2022, per un valore di € 2.500.000,00 a rendicontazione, è stato conservato a residuo in parte entrata e mandato ad avanzo vincolato in parte spesa, per questioni informatiche, non consentendo all'ente di reimputare l'entrata e la spesa in base all'esigibilità. Il Comune, quindi, imputando tutte le relative entrate al primo esercizio, non ha rispettato il principio contabile. Vero è che, in tale evenienza, una iscrizione di pari importo al fondo pluriennale vincolato neutralizza l'effetto espansivo della capacità di spesa.

a) Si rammenta che, in base a quanto previsto dal punto 3.6 dell'allegato 4/2 al d.lgs. 118/2011, in caso di trasferimenti a rendicontazione, l'ente beneficiario ha titolo ad accertare le entrate con imputazione ai medesimi esercizi cui sono stati registrati gli impegni da parte dell'ente erogatore ovvero, nel caso in cui l'erogatore non adotti il principio della competenza finanziaria potenziata, agli esercizi in cui l'ente beneficiario stesso prevede di impegnare la spesa cui il trasferimento è destinato.

b) Ciò significa che l'ente beneficiario è tenuto ad imputare i trasferimenti in entrata solo all'esercizio in cui prevede di effettuare la relativa rendicontazione (Corte conti, Sez. reg. contr. Emilia-Romagna, del. n. 144/2022/PRSE).

c) In relazione ai fondi PNRR, l'art. 15, co. 4, del D.L. n. 77/2021, stabilisce che: «gli enti […] possono accertare le risorse del PNRR e del PNC sulla base della formale deliberazione di riparto o assegnazione del contributo a proprio favore, senza dover attendere l'impegno dell'amministrazione erogante, con imputazione agli esercizi di esigibilità ivi previsti».

d) La norma, quindi, deroga al richiamato principio contabile nell'unico senso di consentire l'iscrizione in entrata da parte dell'ente beneficiario – non attendendo il formale impegno da parte dell'ente erogante, ma - una volta che l'ente erogante abbia deliberato l'assegnazione. Tuttavia, essa richiede pur sempre l'imputazione in base all'esigibilità.

e) Il richiamato principio contabile altro non è che espressione del generale principio della contabilità finanziaria potenziata, in base al quale possono essere iscritte in bilancio solo obbligazioni che si prevede saranno esigibili nell'esercizio. Diversamente operando - vale a dire iscrivendo in entrata i contributi a rendicontazione prima del verificarsi della condizione legittimante il maturare del credito nei confronti del soggetto erogante - l'ente andrebbe a sovrastimare le entrate relative all'esercizio in cui esse vengono in tal modo anticipatamente imputate, con conseguente rischio per i complessi equilibri del bilancio, attraverso una dilatazione della capacità di spesa.

f) La errata contabilizzazione dei contributi a rendicontazione rileva di per sé, in quanto:

f1) - da un lato, essa è in grado di compromettere il valore dei parametri obiettivi di cui all'art. 242 del TUEL;

f2) - dall'altro lato, fornisce una rappresentazione alterata dei principali aggregati del bilancio, nel mancato rispetto, quindi, dei principi di veridicità (per il quale il bilancio deve rappresentare le reali condizioni delle operazioni di gestione di natura economica, patrimoniale e finanziaria di esercizio), attendibilità (per il quale le previsioni devono essere basate su fondate aspettative di acquisizione e di utilizzo delle risorse), correttezza (che impone il rispetto formale e sostanziale delle norme che disciplinano la redazione dei documenti contabili) e comprensibilità (per il quale l'articolazione del sistema di bilancio deve essere tale da facilitarne la comprensione e permetterne la consultazione rendendo

evidenti le informazioni previsionali, gestionali e di rendicontazione in esso contenute) - cfr. all. 1 al D.Lgs. n.118/2011.

Bilancio di previsione e rendiconto - Reimputazione ad un solo esercizio del fondo pluriennale vincolato.

a) Si evidenzia l'importanza di una scrupolosa programmazione della spesa di investimento, in coerenza con i relativi cronoprogrammi, che devono essere costantemente aggiornati, e del corretto impiego del FPV, strumento essenziale al fine di avvicinare il momento dell'acquisizione delle risorse a quello del loro impiego, secondo il principio della competenza finanziaria potenziata.

b) Puntuali indicazioni in tal senso sono contenute nel par. 3 delle Linee di indirizzo della deliberazione della Sezione delle Autonomie n. 2/2021/INPR, ove viene esaltato il ruolo fondamentale della fase di programmazione e progettazione degli investimenti pubblici e viene ribadito il ruolo strategico del cronoprogramma, che implica l'individuazione delle risorse finanziarie, la scomposizione del lavoro in fasi e la determinazione dei tempi di realizzazione di ciascuna fase.

c) Le regole contabili contengono strumenti in grado di accompagnare l'intero ciclo dell'investimento, monitorando il rispetto del cronoprogramma e fornendo indicazioni utili in chiave di controlli interni.

d) È necessario per gli enti rivedere l'organizzazione, soprattutto il canale di comunicazione tra uffici tecnici e ragioneria, impostando la programmazione in coerenza con cronoprogrammi dettagliati e attendibili in funzione dei quali impostare le previsioni di bilancio.

(cfr. deliberazioni n. 14/2023/PRSE, 158/2022/PRSE)

BILANCIO DI PREVISIONE E RENDICONTO

Delib. **n. 67/2023/PRSE** - Comune di **Pellegrino Parmense (PR) –** Prev. 2022-2024 e Rend. 2021 – Pres. Pozzato – Primo Ref. Scognamiglio.

Bilancio di previsione e rendiconto - Errata contabilizzazione di contributi a rendicontazione.

Fattispecie: Il Comune imputando tutte le relative entrate al primo esercizio, non ha rispettato il principio contabile. In tale evenienza, una iscrizione di pari importo al fondo pluriennale vincolato neutralizza un effetto espansivo.

a) Da quanto previsto al punto 3.6 dell'allegato 4/2 al d.lgs. 118/2011, in caso di trasferimenti a rendicontazione, l'ente beneficiario ha titolo ad accertare le entrate con imputazione ai medesimi esercizi cui sono stati registrati gli impegni da parte dell'ente erogatore ovvero, nel caso in cui l'erogatore non adotti il principio della competenza finanziaria potenziata, agli esercizi in cui l'ente beneficiario stesso prevede di impegnare la spesa cui il trasferimento è destinato.

b) Ciò significa che l'ente beneficiario è tenuto ad imputare i trasferimenti in entrata solo all'esercizio in cui prevede di effettuare la relativa rendicontazione.

c) Tale principio contabile è espressione del generale principio della contabilità finanziaria potenziata, in base al quale possono essere iscritte in bilancio solo obbligazioni che si prevede saranno esigibili nell'esercizio. Diversamente operando - vale a dire iscrivendo in entrata i contributi a rendicontazione prima del verificarsi della condizione legittimante il maturare del credito nei confronti del soggetto erogante - l'ente andrebbe a sovrastimare le entrate relative all'esercizio in cui esse vengono in tal modo anticipatamente imputate, con conseguente rischio per i complessi equilibri del bilancio, attraverso una dilatazione della capacità di spesa.

d)La errata contabilizzazione dei contributi a rendicontazione rileva di per sé, in quanto:

d1) - da un lato, essa è in grado di compromettere il valore dei parametri obiettivi di cui all'art. 242 del TUEL;

d2) - dall'altro lato, fornisce una rappresentazione alterata dei principali aggregati del bilancio, nel mancato rispetto, quindi, dei principi di veridicità (per il quale il bilancio deve rappresentare le reali condizioni delle operazioni di gestione di natura economica, patrimoniale e finanziaria di esercizio), attendibilità (per il quale le previsioni devono essere basate su fondate aspettative di acquisizione e di utilizzo delle risorse), correttezza (che impone il rispetto formale e sostanziale delle norme che disciplinano la redazione dei documenti contabili) e comprensibilità (per il quale l'articolazione del sistema di bilancio deve essere tale da facilitarne la comprensione e permetterne la consultazione rendendo evidenti le informazioni previsionali, gestionali e di rendicontazione in esso contenute) - cfr. all. 1 al D.Lgs. n. 118/2011.

Bilancio di previsione e rendiconto - Scarsa capacità di riscossione delle entrate proprie.

Fattispecie: Il Comune mostra una percentuale di riscossione delle entrate proprie in conto residui estremamente carente – tale da determinare il mancato rispetto del parametro obiettivo P8 - unita ad una scarsa percentuale di riscossione delle entrate extratributarie in conto competenza.

a) Una scarsa capacità di riscossione, rischiando di incidere sull'effettiva disponibilità, in termini di cassa, delle entrate previste a preventivo per il finanziamento dei programmi di

spesa dell'ente, rischia di renderne vulnerabili gli equilibri finanziari qualora finisca con l'implicare una sovrastima dei crediti e, conseguentemente, del risultato di amministrazione.

b) Gli accantonamenti al fondo crediti di dubbia esigibilità, conseguenti alle difficoltà sul lato della riscossione, per quanto in grado di neutralizzare tali effetti sul risultato di amministrazione, non possono essere considerati risolutivi in una prospettiva di lungo periodo, entro la quale l'ente deve provvedere ad azionare opportune leve organizzative che consentano l'effettiva affluenza di entrate in bilancio, tali da consentire una programmazione delle spese volta ad approntare le necessarie misure per soddisfare i bisogni della collettività.

c) La riscossione dei tributi è attività necessaria ed indispensabile per garantire risorse agli enti locali. Dal principio di indisponibilità dell'obbligazione tributaria si ricava l'irrinunciabilità della potestà impositiva, con i corollari della non prorogabilità del recupero delle somme a tale titolo dovute e della necessità che l'azione del Comune sia tempestivamente volta ad evitare la prescrizione del credito tributario.

d) Si evidenzia la sostanziale illiceità di qualsiasi azione od omissione volta non solo a procrastinare l'adempimento degli obblighi tributari ma, anche, la non solerte gestione della riscossione degli stessi. (cfr., tra le moltissime: dell. n. 49/2023/PRSE, 146/2022/PRSE, 113/2022/PRSE).

Bilancio di previsione e rendiconto - Debiti fuori bilancio riconosciuti nell'esercizio 2021.

Fattispecie: l'entità del debito riconosciuto, in rapporto al totale delle spese ai Titoli I e II, ha comportato, nel 2021, il mancato rispetto del parametro obiettivo P6.

a) Un debito fuori bilancio rappresenta un'obbligazione verso terzi per il pagamento di una determinata somma di denaro, assunta al di fuori delle norme di contabilità pubblica che regolano i procedimenti di spesa degli Enti locali. L'articolo 194 del TUEL individua, in modo tassativo, le tipologie di debiti fuori bilancio e le relative procedure di riconoscimento.

b) In applicazione dei principi di veridicità, trasparenza ed equilibrio del bilancio, l'Ente, senza attendere l'adempimento annuale previsto dall'articolo 193 del TUEL, ha l'obbligo di adottare tempestivamente i provvedimenti di riconoscimento dei debiti fuori bilancio, onde evitare la formazione di oneri aggiuntivi. L'Amministrazione, quindi, deve provvedere immediatamente al finanziamento del debito riconosciuto e al relativo pagamento.

c) La formazione di debiti fuori bilancio costituisce indice della difficoltà per un ente di governare correttamente i procedimenti di spesa, attraverso il rispetto delle norme previste dal TUEL e dai principi contabili. Quando il fenomeno assume dimensioni rilevanti e reiterate in più esercizi finanziari è presumibile che gran parte dei debiti fuori bilancio sia riconducibile alla incapacità di porre in essere una corretta politica di programmazione e gestione finanziaria delle risorse e delle spese, alla possibile sottostima degli stanziamenti di bilancio rispetto alle effettive necessità di spesa, ovvero al fine di garantire i vincoli del pareggio e degli equilibri interni.

(cfr. Sez. reg. contr. Emilia-Romagna, dell. n. 143/2022/PRSE, 267/2021/PRSP, 226/2021/PRSE, 206/2021/PRSE, Sez. reg. contr. del. n. 241/2020/PRSE).

d) Si rammenta che, ai sensi dell'art. 242, c. 1, TUEL, sono da considerarsi in condizioni strutturalmente deficitarie gli enti locali che presentano gravi e incontrovertibili condizioni di squilibrio, rilevabili da un'apposita tabella, da allegare al rendiconto della gestione, contenente parametri obiettivi dei quali almeno la metà presentino valori deficitari.

e) Il valore deficitario anche di uno solo di questi parametri - attualmente definiti dal decreto Ministro dell'interno di concerto con il Ministro dell'economia e delle finanze del 28 dicembre 2018 - costituisce di per sé indice di allarme sulla tenuta dei conti in termini di sana, prudente e corretta gestione finanziaria.

(cfr. Sez. reg. contr. Emilia-Romagna, del. 143/2022/PRSE; Sez. reg. contr. la Puglia, deliberazione n. 119/2020/PRSP).

f) È necessario effettuare un'attenta ricognizione e valutazione delle potenziali passività, già presenti oppure al rischio di insorgenza, ponendo sotto tutela gli equilibri del bilancio mediante accantonamenti specifici nei fondi rischi, ai fini di una sana e corretta gestione finanziaria.

Bilancio di previsione e rendiconto - Mancanza di cronoprogrammi di spesa.

a) Si evidenzia (l'importanza di una scrupolosa programmazione della spesa di investimento, in coerenza con i relativi cronoprogrammi, che devono essere costantemente aggiornati, e del corretto impiego del FPV, strumento essenziale al fine di avvicinare il momento dell'acquisizione delle risorse a quello del loro impiego, secondo il principio della competenza finanziaria potenziata.

b) Nel par. 3 delle Linee di indirizzo della deliberazione della Sezione delle Autonomie n. 2/2021/INPR, viene esaltato il ruolo fondamentale della fase di programmazione e progettazione degli investimenti pubblici e viene ribadito il ruolo strategico del cronoprogramma, che implica l'individuazione delle risorse finanziarie, la scomposizione del lavoro in fasi e la determinazione dei tempi di realizzazione di ciascuna fase.

c) Le regole contabili contengono strumenti in grado di accompagnare l'intero ciclo dell'investimento, monitorando il rispetto del cronoprogramma e fornendo indicazioni utili in chiave di controlli interni.

d) È sempre necessaria una verifica dell'organizzazione, soprattutto implementando la comunicazione tra uffici tecnici e ragioneria e impostando la programmazione in coerenza con cronoprogrammi dettagliati e attendibili in funzione dei quali impostare le previsioni di bilancio.

(deliberazioni n. 14/2023/PRSE, 158/2022/PRSE)

Bilancio di previsione e rendiconto - Errori nel questionario e relazioni redatte sommariamente da parte dell'Organo di revisione.

a) È necessario rammentare gli obblighi in capo all'Organo di revisione, il cui controllo è finalizzato a consentire tutte le opportune verifiche nell'ambito dell'attività di vigilanza a quest'ultimo demandata dall'art. 239, co. 1, lett. c) del TUEL.

b) Come previsto da tale disposizione, l'Organo di revisione degli enti locali deve vigilare sulla regolarità contabile, finanziaria ed economica della gestione e ha l'obbligo di trasmettere alla Corte una relazione sul bilancio di previsione ed una sul rendiconto della gestione (ai sensi dell'art. 1, commi 166 e 167 della L. n. 266/2005 – Legge Finanziaria 2006).

c) Tale onere garantisce la sinergia tra il controllo interno delle amministrazioni locali e il controllo esterno affidato alla Corte dei conti, rafforzando la garanzia di una sana e corretta gestione finanziaria. Ne discende che l'Organo di revisione è tenuto alla costante vigilanza sulla corretta attuazione del sistema contabile sancito dal D.Lgs. n.118/2011, avvalendosi anche degli indirizzi interpretativi e delle linee guida forniti dalla stessa Corte dei conti.

d) Un ulteriore obbligo in capo all'Organo di revisione connesso alla vigilanza, è relativo alla corretta implementazione dei sistemi informativi posti a carico dell'Ente territoriale (banche pubbliche, BDAP, ad esempio), da cui dipende la puntuale valutazione degli andamenti della finanza territoriale, i cui esiti si riflettono sui conti pubblici nazionali.

BILANCIO DI PREVISIONE E RENDICONTO

Delib. **n. 68/2023/PRSE** - Comune di **Montecreto (MO) –** Prev. 2022-2024 e Rend. 2021 **–** Pres. Pozzato **–** Ref. Pais Greco.

Bilancio di previsione e rendiconto - Fondo pluriennale vincolato (FPV), reimputazione a un solo esercizio.

Fattispecie: L'Ente ha riferito che la reimputazione al 2022, è dovuta a diversi fattori (impossibilità di ultimare i lavori a causa di condizioni metereologiche, ritardi nelle procedure) per interventi la cui l'esigibilità della spesa era prevista al 31/12/2021. La reimputazione al 2022 è stata effettuata in quanto era stata ritenuta plausibile la conclusione degli interventi in tale esercizio, ma l'Ente, in sede istruttoria, non ha dato conferma per tutti gli interventi indicati.

a) Si rileva che una corretta imputazione al fondo pluriennale vincolato della spesa in conto capitale si basa su un'attendibile programmazione dei relativi interventi il più possibile aderente all'esigibilità delle relative obbligazioni.

b) Si ribadisce l'importanza di una scrupolosa e rigorosa programmazione della spesa di investimento, in coerenza con i relativi cronoprogrammi fisici che devono essere costantemente aggiornati, e del corretto impiego del FPV, strumento essenziale al fine correggere i potenziali e sia pure apparenti fattori di squilibrio - derivanti dall'obbligo di dare immediata copertura finanziaria alle spese per il finanziamento dell'opera con risorse accertate in un determinato esercizio -, tramite l'imputazione delle stesse spese su più esercizi successivi secondo la cadenza della realizzazione dell'opera e la maturazione delle relative obbligazioni passive.

c) L'articolo 183, c. 3, del T.U.E.L. stabilisce che possono essere finanziate con il fondo pluriennale vincolato tutte le spese degli esercizi successivi relative a investimenti per lavori pubblici a condizione che la gara sia stata formalmente indetta, con aggiudicazione definitiva entro l'esercizio successivo. In difetto, fatte salve alcune eccezioni di legge (cfr., in particolare, all. 4/1, p. 5.4. D. Lgs. n. 118/2011), l'entrata accertata confluisce nel risultato di amministrazione, sottraendosi al finanziamento del quadro economico di spesa programmato.

d) Come precisato sul punto dalla Sezione delle autonomie, l'ente locale deve impegnare le sole spese (escluse quelle di progettazione) per le quali possa "(..) dimostrare di avere effettivamente e concretamente avviato il procedimento di impiego delle risorse per la realizzazione del lavoro pubblico" (cfr. del. n. 23/SEZAUT/2015 e n. 32/SEZAUT/2015). Sotto tale profilo, la Sezione delle autonomie richiama pertanto gli enti locali a impegnare la spesa di investimento in coerenza con i cronoprogrammi e a impiegare correttamente il fondo pluriennale vincolato che deve sempre costituire uno strumento di regolazione della diacronia esistente tra acquisizione di risorse e relativo impiego.

Bilancio di previsione e rendiconto -Mancanza della doppia asseverazione dei prospetti dimostrativi dei crediti e debiti reciproci con i propri enti strumentali e le società partecipate

a) Secondo quanto affermato dalla Sezione delle autonomie (deliberazione 2/SEZAUT/2016/QMIG), "*l'asseverazione da parte dell'organo di revisione degli enti strumentali e delle società controllate e partecipate è sempre necessaria, a nulla rilevando che dal bilancio societario sia possibile individuare in modo analitico i singoli rapporti debitori e creditori esistenti nei confronti dell'ente socio, senza previsione di compensi aggiuntivi. In caso di inerzia da parte degli organi di revisione degli enti strumentali e delle società controllate e partecipate, il soggetto incaricato della revisione dell'ente territoriale segnala tale inadempimento all'organo esecutivo dell'ente territoriale che assume senza indugio, e comunque non oltre il termine dell'esercizio finanziario in corso, i*

provvedimenti necessari ai fini della riconciliazione delle partite debitorie e creditorie (art. 11, co. 6, lett. j, d.lgs. n. 118/2011)".

Bilancio di previsione e rendiconto - Ingente mole di residui attivi, in specie relativi a contributi a rendicontazione di cui al titolo 4

Fattispecie: l'Ente ha ammesso che la redazione dei cronoprogrammi di spesa e le conseguenti registrazioni contabili non sono ancora del tutto coerenti con i principi dell'armonizzazione, ma si impegna ad avviare alcune misure finalizzate a recepire in maniera più pervasiva ed efficace le regole contabili armonizzate e la redazione dei cronoprogrammi.

a) Si rammenta che, nella contabilizzazione di tali tipi di contributi, al fine di garantire l'esatta corrispondenza dell'imputazione nei bilanci dell'amministrazione erogante e di quella beneficiaria, la prima deve impegnare l'intera spesa prevista nella delibera che dispone il contributo, con imputazione ai successivi esercizi in cui è prevista la realizzazione delle spese da parte della seconda, e quest'ultima ha titolo ad accertare le entrate con imputazione ai medesimi esercizi in cui sono stati registrati gli impegni.

b) Essenziale allo scopo è il cronoprogramma predisposto dal beneficiario e presentato al finanziatore per garantire l'armonizzazione dei bilanci dell'uno e dell'altro.

c) Nel caso si realizzino - come è probabile che accada - scostamenti dell'andamento della spesa da quella programmata, occorre che il beneficiario dia tempestiva comunicazione all'ente erogante in occasione delle rendicontazioni, aggiornando il cronoprogramma della spesa. Entrambi gli enti dovrebbero così provvedere alle necessarie variazioni degli stanziamenti del bilancio di previsione e alla reimputazione degli accertamenti e degli impegni agli esercizi in cui le entrate e le spese sono esigibili.

d) È necessario che gli enti con contributi a rendicontazione, si conformino nella loro contabilizzazione, ai principi sopra richiamati e riportati al punto 3.6. dell'allegato 4/2 al D. Lgs. n. 118/2011.

e) Diversamente operando - vale a dire iscrivendo in entrata i contributi a rendicontazione prima del verificarsi della condizione legittimante il maturare del credito nei confronti del soggetto erogante - l'ente andrebbe a sovrastimare le entrate relative all'esercizio in cui esse vengono in tal modo anticipatamente imputate, con conseguente rischio per i complessi equilibri del bilancio attraverso una dilatazione della capacità di spesa (Del. SRCER n. 144/2022/PRSE)

Bilancio di previsione e rendiconto - Superamento del parametro P8 del DM del Ministero degli Interni e del MEF del 28 dicembre 2018

a) Il parametro obiettivo P8 rappresenta un indicatore dell'effettiva capacità di riscossione del totale delle entrate (incluso il titolo 9 in cui sono contabilizzate le entrate in conto terzi e le partite di giro che rappresentano però poste figurative del bilancio) e al quale è stata posta particolare attenzione nel processo di revisione del sistema degli indicatori di cui all'attuale impianto parametrale allegato al decreto del Ministero degli Interni e del MEF del 28 dicembre 2018 per l'individuazione dei deficit strutturali di bilancio degli enti locali.

b) È importante monitorare l'andamento di tale indicatore anche alla luce dell'imputazione a bilancio dei contributi a rendicontazione rispettosa del relativo principio contabile applicato (punto 3.6. dell'allegato 4/2 al D. Lgs. 118/2011) per la cui corretta applicazione l'Organo di revisione è chiamato a fornire il proprio necessario apporto all'Ente.

Bilancio di previsione e rendiconto - Assenza di cassa vincolata

Fattispecie: il Comune ha dichiarato che la maggior parte delle entrate si realizza in una fase successiva rispetto all'effettuazione della spesa.

a) Si ricorda che, a differenza dell'entrata vincolata di competenza, avente una generica destinazione ad una categoria di spese e destinata a finanziare un insieme di possibili destinazioni la cui scelta è rimessa alla discrezionalità dell'ente, il vincolo di cassa sussiste nel caso in cui le entrate abbiano un vincolo specifico, e non generico, di destinazione e per le quali la riscossione precede necessariamente il pagamento.

b) In tali ipotesi è da escludere qualsiasi scelta da parte dell'ente in ordine alla spesa. La cassa vincolata è alimentata dalle entrate che abbiano un vincolo specifico ad una determinata spesa stabilito per legge, per trasferimenti o per prestiti e solo in tali limiti si può formare il vincolo, fermo il principio generale dell'unità di bilancio che rimane prevalente in tutta le fasi di programmazione, gestione e rendicontazione del settore pubblico.

c) E' necessario attenersi al regime vincolistico della gestione di cassa nelle ipotesi tipiche indicate agli artt. 180, c. 3, lett. d) e 185, c. 2, lett. i) del T.U.E.L. (cfr. Sez. Autonomie, del. n. 31/2015).

BILANCIO DI PREVISIONE E RENDICONTO

Delib. **n. 76/2023/PRSP** - Comune di **Ferriere (PC)** – Prev. 2022-2024 e Rend. 2021 –Pres. Pozzato – Cons. Tessaro.

Bilancio di previsione e rendiconto - Ricorso all'anticipazione di tesoreria.

Fattispecie: quote **non restituite** a fine esercizio 2021 e la maturazione di interessi passivi. L'Ente ha usufruito di anticipazioni di tesoreria per 359 giorni, effettuando una restituzione integrale al 31 dicembre 2022. L'azione del Comune si è rivelata efficace, anche se permangono da effettuare notevoli sforzi per il raggiungimento completo dell'obiettivo.

a) La presenza di anticipazioni di tesoreria per un numero molto elevato di giorni rischia di trasformare tale istituto da strumento di correzione degli squilibri temporali tra riscossioni e pagamenti in una forma d'indebitamento vero e proprio, gestito in alternativa al debito commerciale.

b) L'art. 222 del Tuel e l'art. 3, comma 17, della legge n. 350/2003 consentono il ricorso all'anticipazione di tesoreria, che è una forma di contrazione di debito a breve termine sottratta ai limiti di destinazione alle spese di investimento posti dall'art. 119, sesto comma, della Costituzione, esclusivamente per "superare una momentanea carenza di liquidità" ed è finalizzato a fronteggiare improrogabili e, comunque, momentanee esigenze di cassa derivanti dallo sfasamento cronologico che può verificarsi tra pagamenti e riscossioni.

c) Anche le elevate tempistiche di pagamento dei debiti commerciali (seppur in netto miglioramento rispetto agli esercizi precedenti) costituiscono evidente sintomo della persistente sofferenza nella gestione della liquidità degli enti.

(Cfr. Sezione regionale di controllo per l'Emilia-Romagna, delib. n.109/2021/PRSE e n. 81/2021/PRSE)

Bilancio di previsione e rendiconto - Cassa vincolata non reintegrata a fine esercizio.

Fattispecie: il Comune ha usufruito dell'utilizzo per cassa dei fondi a destinazione vincolata, ai sensi dell'art. 195 del TUEL, per 365 giorni, e la cassa vincolata non è stata completamente reintegrata alla fine dell'esercizio. L'Organo di revisione ha dichiarato che l'utilizzo della cassa vincolata è stato regolarmente rappresentato tramite le apposite scritture nelle partite di giro ai sensi del principio contabile (All. 4/2, punto 10.2), come peraltro risulta dai dati contabili.

La situazione si è mantenuta simile durante l'esercizio successivo.

a) Si rammenta l'importanza, anche ai fini dell'attenuazione del rischio di emersione di futuri squilibri di bilancio, della corretta apposizione di vincoli alle entrate riscosse nonché della relativa osservanza nella successiva gestione delle stesse (che, fisiologicamente, può investire più esercizi finanziari).

b) L'esigenza che le risorse vincolate giacenti in cassa non siano distolte dalla loro originaria destinazione (impressa dalla legge o derivante da trasferimenti o prestiti) emerge chiaramente dall'art. 195 del TUEL che, nell'ammettere deroghe al vincolo di destinazione di

tali risorse, pone, tuttavia, vari limiti, quantitativi e procedimentali, nonché, dopo la novella apportata dal D.Lgs. 10 agosto 2014, n. 126, la necessità che i movimenti di utilizzo e di reintegro delle somme vincolate siano oggetto di registrazione contabile secondo le modalità indicate nel principio applicato della contabilità finanziaria (deliberazione della Sezione delle autonomie della Corte dei conti, n. 31/2015/INPR).

c) A tal fine, l'art. 180, c. 3 lett. d), del TUEL prescrive che l'ordinativo di incasso riporti, fra le altre annotazioni, "gli eventuali vincoli di destinazione delle entrate derivanti da legge, da trasferimenti o da prestiti". Allo stesso modo, il successivo art. 185 impone, al comma 2, lett. i), che anche i mandati di pagamento attestino "il rispetto degli eventuali vincoli di destinazione stabiliti per legge o relativi a trasferimenti o ai prestiti". Inoltre, la determinazione della giacenza di cassa vincolata è oggetto di disciplina nel principio contabile concernente la contabilità finanziaria (Allegato 4/2 al d.lgs. n. 118/2011, paragrafo 10.6) di cui la Sezione raccomanda una scrupolosa applicazione da parte dell'ente.

d)L'impiego reiterato di tale strumento, oltre a rappresentare un comportamento evidentemente difforme dalla sana gestione finanziaria, dimostra l'esistenza di squilibri di bilancio, che potrebbero pregiudicare seriamente la sana gestione finanziaria dell'ente. Inoltre, il ricorso all'utilizzo per cassa dei fondi a destinazione vincolata generalmente è l'effetto della verosimile presenza in bilancio di residui attivi insussistenti o di dubbia esigibilità, la cui mancata eliminazione fa sì che non emergano disavanzi della gestione residui e obbliga, quindi, l'ente al reperimento delle risorse indispensabili a finanziare lo squilibrio di cassa.

e) Ciò è particolarmente frequente ove le entrate non riscosse siano di difficile o impossibile riscossione, tanto da renderne necessaria la cancellazione dal conto dei residui attivi: nei casi in cui, cioè, vi è la sistematica sovrastima delle entrate, si generano una contrazione della liquidità dell'ente, con effetti negativi sul fondo cassa, e al contempo effetti positivi sul risultato di amministrazione, in avanzo nominale.

f) Dopo un certo numero di esercizi finanziari in cui sono realizzati avanzi c.d. "nominali", l'ente locale potrebbe non essere più in grado di fronteggiare le proprie obbligazioni; inoltre, la conservazione di residui attivi risalenti desta perplessità in ordine al permanere dell'esigibilità di tali crediti e colora ancor più di incertezza il risultato di amministrazione.

Bilancio di previsione e rendiconto - Ritardi nei pagamenti della pubblica amministrazione.

Fattispecie: Nel 2018 il ritardo si assestava su +267,18 giorni), in peggioramento rispetto all'esercizio precedente. Invece, nelle annualità successive si è assistito ad una costante diminuzione di tale indice (+ 148,80 nel 2019, + 154,24 nel 2020, + 84,86 nel 2021, + 58,39 nel 2022.

a) Si rammenta che il mancato rispetto dei termini di pagamento comporta il dovere di individuare ed attuare misure specifiche finalizzate ad assicurare il tempestivo pagamento dei creditori.

b) La disciplina dell'adempimento delle obbligazioni pecuniarie dei soggetti pubblici ha una notevole incidenza sul sistema economico, in considerazione del ruolo di acquirenti di beni, servizi e prestazioni rivestito dalle amministrazioni pubbliche e dell'ingente quantità di risorse a tal fine impiegate.

c) L'importanza del fenomeno è stata recepita dalla direttiva 2011/7/UE, sia rimarcando la necessità di «un passaggio deciso verso una cultura dei pagamenti rapidi» (considerando n. 12), sia evidenziando che i «ritardi di pagamento influiscono negativamente sulla liquidità e complicano la gestione finanziaria delle imprese. Essi compromettono anche la loro competitività e redditività quando il creditore deve ricorrere ad un finanziamento esterno a causa di ritardi nei pagamenti. Il rischio di tali effetti negativi aumenta considerevolmente nei periodi di recessione economica, quando l'accesso al finanziamento diventa più difficile» (considerando n. 3). I tardivi pagamenti rischiano di pregiudicare anche «il corretto funzionamento del mercato interno», nonché «la competitività delle imprese e in particolare delle PMI», valori che la direttiva, all'art. 1, eleva a suoi principali obiettivi.

d) Il legislatore italiano, conformandosi a tale direttiva e in risposta all'ingente ammontare maturato dei debiti commerciali delle pubbliche amministrazioni, nell'ultimo decennio ha dato avvio a specifiche misure per incidere su tale patologica situazione.

e) La stessa giurisprudenza della Corte costituzionale, già a ridosso del recepimento della direttiva 2011/7/UE, ha sottolineato la gravità del problema, evidenziando che «il pagamento dei debiti scaduti della pubblica amministrazione è obiettivo prioritario […] non solo per la critica situazione economica che il ritardo ingenera nei soggetti creditori, ma anche per la stretta connessione con l'equilibrio finanziario dei bilanci pubblici, il quale viene intrinsecamente minato dalla presenza di situazioni debitorie non onorate tempestivamente» (sentenza n. 250 del 2013).

f) Va infatti considerato anche il rilevante tema dell'esposizione debitoria per **interessi passivi per ritardati pagamenti** che, in considerazione anche del loro specifico e oneroso criterio di calcolo, riduce le effettive risorse da destinare alle finalità istituzionali.

g) Nello specifico, le misure adottate dal legislatore italiano hanno in tempi più vicini imposto limiti più stringenti ai tempi di pagamento, a seguito del decreto legislativo 9 novembre 2012, n. 192 (Modifiche al decreto legislativo 9 ottobre 2002, n. 231, per l'integrale recepimento della direttiva 2011/7/UE relativa alla lotta contro i ritardi di pagamento nelle transazioni commerciali, a norma dell'articolo 10, comma 1, della legge 11 novembre 2011, n. 180). In dipendenza di ciò, la Sezione sottolinea che le disposizioni si applicano ad ogni pagamento effettuato a titolo di corrispettivo nelle transazioni commerciali concluse a decorrere dal 1° gennaio 2013 (art. 1 del d.lgs. n. 231/2002 e art. 3, co. 1, del d.lgs. 9 novembre

2012, n. 192). Ai sensi dell'art. 2 del d.lgs. n. 231/2002, per quanto qui d'interesse, si intendono per "transazioni commerciali" i contratti, comunque denominati, tra imprese e pubbliche amministrazioni, che comportano, in via esclusiva o prevalente, la consegna di merci o la prestazione di servizi contro il pagamento di un prezzo. La complessiva disciplina recata, si presenta, pertanto, particolarmente rigorosa, a tutela della tempestività nei pagamenti ai creditori.

h) E' necessario il rispetto delle regole più sopra ricordate in tema di pagamenti, in quanto la loro inosservanza non solo espone l'ente alle conseguenze risarcitorie nei confronti dei creditori, ma vieppiù alle specifiche sanzioni stabilite dall'ordinamento, palesando altresì un inammissibile condizionamento della capacità di onorare tempestivamente le proprie obbligazioni e di adempiere ai pagamenti, in contrasto quindi con l'esigenza di garantire sia l'*agere licere*, che il rispetto del "buon andamento" dell'azione amministrativa contemplati dall'art. 97 della Costituzione.

(Cfr. Sezione regionale di controllo per l'Emilia-Romagna, delib. n. 102/2020/PRSP)

Bilancio di previsione e rendiconto - Scarsa capacità di riscossione delle entrate.

a) Si segnala l'importanza di migliorare il grado di riscossione delle entrate correnti, e di prestare particolare attenzione all'attività di accertamento e riscossione dei tributi, con la raccomandazione di attuare, prima dell'attivazione della riscossione coattiva, tutte le pratiche necessarie all'individuazione dei soggetti debitori ed al recupero di quanto dovuto, ponendo in essere nell'immediato tutte le attività di vigilanza e di monitoraggio a tutela delle proprie ragioni creditorie.

b) Una scarsa capacità di riscossione, incidendo sull'effettiva disponibilità, in termini di cassa, delle entrate previste a preventivo per il finanziamento dei programmi di spesa dell'ente, rischia di vulnerare gli equilibri finanziari dell'ente qualora finisca con l'implicare una sovrastima dei crediti e, conseguentemente, del risultato di amministrazione.

c) Gli accantonamenti al FCDE conseguenti alle difficoltà sul lato della riscossione, per quanto in grado di neutralizzare tali effetti, non possono essere considerati risolutivi in una prospettiva di lungo periodo, entro la quale l'ente deve provvedere ad azionare opportune leve organizzative che consentano l'effettiva affluenza di entrate in bilancio tali da consentire una programmazione delle spese volta ad approntare le necessarie misure per soddisfare i bisogni della collettività.

d) Ai suddetti fini appaiono, appropriate, le azioni poste in essere dal Comune al fine dell'effettivo incameramento delle entrate, descritte nelle relazioni quadrimestrali del 27 settembre 2022 e del 31 gennaio 2023 prodotte dall'Ente ai sensi della delibera della Sezione n. 55/2022/PRSP e riportate al paragrafo 5 della parte in fatto.

e) Si rappresenta l'esigenza che l'Ente implementi le misure avviate per fronteggiare le cause alla base delle descritte criticità nella gestione della liquidità, richiamando, altresì, l'Organo di revisione alla scrupolosa verifica dell'andamento delle riscossioni dei residui attivi correnti dell'Ente nell'ambito delle proprie attività di vigilanza sulla gestione finanziaria del Comune.

f) I richiamati fattori di criticità destano preoccupazione, in relazione a situazioni come quella descritta, che evidenzia croniche problematiche sul fronte della liquidità (con il ricorso reiterato all'anticipazione di tesoreria, la cassa vincolata non reintegrata a fine esercizio e l'elevato valore dell'indice di tempestività dei pagamenti).

(Cfr. Sezione regionale di controllo per l'Emilia-Romagna, delib. n. 66/2022/PRSP)

Bilancio di previsione e rendiconto - Gestione del fondo pluriennale vincolato.

Fattispecie: re-imputazione ad un esercizio. Alcune spese sono da risultate da reimputare sul 2023 in base all'aggiornamento dei cronoprogrammi.

a) L'istituto del FPV "*serve a garantire gli equilibri del bilancio nei periodi intercorrenti tra l'acquisizione delle risorse ed il loro impiego*" (Corte cost., sent. n. 6/2017) e la criticità, ove rilevata, riverbera naturalmente i suoi effetti ai fini della costruzione degli equilibri di bilancio: di talché, ove vi sia una "*omessa ed errata applicazione degli istituti del nuovo ordinamento contabile armonizzato*", essa determina in concreto "*una rendicontazione degli esercizi (…) totalmente inattendibile e preclusiva di un reale controllo sulla gestione finanziaria dell'ente*" (Corte dei conti, Sezione Lombardia, del. n. 16/2019/PRSP) e di conseguenza "*una grave irregolarità*" contabile.

b) In altri termini, "*la non corretta determinazione del FPV, al pari della sua mancata rappresentazione in bilancio, determina la violazione del principio di veridicità ove si ponga mente al fatto che il Fondo assolve alla funzione di garantire l'adempimento di obbligazioni «legittimamente assunte e in origine dotate di piena copertura finanziaria» (sentenza n. 247/2017 della Corte Costituzionale), e che pertanto la non corretta iscrizione vizia il documento contabile della sua funzione essenziale, di veicolo trasparente di rappresentazione degli equilibri pregiudicando, altresì, il suo carattere di bene pubblico come ripetutamente affermato dalla Consulta (sentenza n. 184/2016)*" (Corte dei conti, Sezione Veneto, del. n. 18/2019/PRSP).

c) Si ribadisce la natura "identitaria univoca" del fondo pluriennale vincolato (Corte cost., sent. n. 247/2017), la cui disciplina è assolutamente astretta dalla finalità di conservare la copertura delle spese pluriennali (Corte cost., sent. n. 247/2017): così che esso, da un punto di vista genetico, è costituito da risorse accertate, destinate al finanziamento di obbligazioni passive dell'Ente già impegnate, ed esigibili in esercizi successivi a quello in cui è accertata l'entrata (allegato 4/1, punto 9.8, del D.Lgs. n. 118 del 2011) (Corte Cost., sent. n. 6/2017), mentre dal punto di vista funzionale "*ove...le fonti di finanziamento si riferiscano a spese per le*

quali non sia stata perfezionata la relativa obbligazione giuridica, esse affluiscono al risultato di amministrazione (quota vincolata o destinata in prevalenza), per la relativa riprogrammazione" (Corte dei conti, del. n. 4/SEZAUT/2018/FRG).

d) L'imputazione all'esercizio finanziario successivo potrebbe pregiudicare il profilo funzionale del Fondo pluriennale vincolato - "*programmatorio e di controllo, volto a rappresentare e gestire, in modo responsabile e controllato, il divario temporale esistente tra il momento del reperimento delle entrate, di norma vincolate, e quello del loro utilizzo per il raggiungimento delle finalità istituzionali, legate all'esercizio delle funzioni fondamentali dell'Ente*" (Corte dei conti, Sez. Aut, n. 4/2015 "Linee di indirizzo per il passaggio alla nuova contabilità delle Regioni e degli Enti locali (D.Lgs. n. 118/2011, integrato e corretto dal D.Lgs. n. 126/2014)" p. 6), il cui scopo invece - come risultante dal D.Lgs. n. 118/2011 - è di offrire copertura alle obbligazioni e agli impegni legittimamente assunti dall'ente territoriale, in guisa che il vincolo pluriennale sia coerentemente rivolto alla conservazione delle risorse necessarie per onorare le relative scadenze finanziarie (Corte cost., sent. n. 247/2017, Considerato diritto 9) afferenti le spese che ricadono su più esercizi.

e) Si rammenta l'importanza di una scrupolosa programmazione della spesa di investimento, in coerenza con i relativi cronoprogrammi, che devono essere costantemente aggiornati, e del corretto impiego del FPV, strumento essenziale al fine di avvicinare il momento dell'acquisizione delle risorse a quello del loro impiego secondo il principio della competenza finanziaria potenziata.

f) L'art. 183, c. 3 del Tuel stabilisce che possono essere finanziate con il FPV tutte le spese degli esercizi successivi relative ad investimenti per lavori pubblici a condizione che la gara sia stata formalmente indetta, con aggiudicazione definitiva entro l'esercizio successivo. In difetto, fatte salve alcune eccezioni di legge (cfr., in particolare, all. 4/1, p. 5.4. D.Lgs. n. 118/2011), l'entrata accertata confluisce nel risultato di amministrazione, sottraendosi al finanziamento del quadro economico di spesa programmato. Come precisato sul punto dalla Sezione delle Autonomie, l'ente locale deve impegnare le sole spese (escluse quelle di progettazione) per le quali possa "(..) *dimostrare di avere effettivamente e concretamente avviato il procedimento di impiego delle risorse per la realizzazione del lavoro pubblico*" (cfr. deliberazioni n. 23/SEZAUT/2015 e n. 32/SEZAUT/2015).

g) Sotto tale profilo, la Sezione Autonomie richiama pertanto gli enti locali a programmare la spesa di investimento in coerenza con i cronoprogrammi ed a impiegare correttamente il FPV che deve sempre costituire uno strumento di misurazione della diacronia tra acquisizione di risorse e relativo impiego.

g1) Puntuali indicazioni in tal senso sono contenute nel par. 3 delle Linee di indirizzo della citata delibera della Sezione delle Autonomie n. 2/2021/INPR, ove viene esaltato il ruolo fondamentale della fase di programmazione e progettazione degli investimenti pubblici, e viene ribadito, richiamando i precedenti della Sezione, il ruolo strategico del

cronoprogramma che implica l'individuazione delle risorse finanziarie, la scomposizione del lavoro in fasi, e la determinazione dei tempi di realizzazione di ciascuna fase. La componente temporale costituisce l'elemento determinante per l'efficacia del ciclo programmatico e trova uno strumento di monitoraggio nell'istituto del Fondo pluriennale vincolato il quale, a seguito della modifica dei principi contabili operata con il D.M. 1° marzo 2019, viene costituito sull'intero quadro economico all'atto dell'avvio della fase di progettazione del livello minimo, sulla base della mera prenotazione della spesa, ma con l'obbligo di attivare gli strumenti di controllo sul rispetto dei tempi di progettazione al fine di poter confermare nel rendiconto dell'esercizio successivo le risorse nel FPV evitando di far confluire le somme in economia, con l'obbligo di iniziare nuovamente il ciclo.

h) Pur con i complessi tecnicismi che caratterizzano il fondo pluriennale vincolato, le regole contabili contengono strumenti in grado di accompagnare l'intero ciclo dell'investimento (progettazione, procedura di affidamento, contrattualizzazione, esecuzione, collaudo) monitorando il rispetto del cronoprogramma, e fornendo, attraverso l'indicatore n. 14 del rendiconto, indicazioni utili in chiave di controllo strategico e sulla performance e per l'attivazione di misure correttive. Il monitoraggio del ciclo tecnico e del ciclo finanziario della spesa di investimento deve utilizzare, in modo adeguato, tali "indicatori" di andamento gestionale per garantire attendibilità e veridicità alla previsione e alla realizzazione nel ciclo di bilancio.

i) La costruzione di un adeguato cronoprogramma della spesa (sia per quanto riguarda le fasi di progettazione sia in occasione della maturazione degli stati di avanzamento dell'intervento) e, in sintesi, l'efficace programmazione a ciò conseguente, dovrà pertanto essere assicurata "*…in un'ottica di salvaguardia degli equilibri generali di competenza e di cassa sia del bilancio sia della gestione*" (Corte dei conti, deliberazione n. 4/SEZAUT/2018/FRG), cosi come il continuo e costante aggiornamento dei cronoprogrammi degli investimenti dovrà essere effettuato già a partire dallo studio di fattibilità economico-finanziaria e della progettazione.

l) Alla luce di ciò, gli enti sono chiamati dai principi contabili ad impostare la programmazione in coerenza con cronoprogrammi dettagliati e attendibili - anche con riferimento agli importi di spesa previsti - in funzione dei quali impostare le previsioni di bilancio, implementando altresì gli strumenti di controllo interno mediante l'applicazione degli indicatori di bilancio di cui al D.M. 22 dicembre 2015; in proposito la Sezione Autonomie, con la delibera citata n. 2/2021/INPR sottolinea anche che la vigilanza sulla prosecuzione, senza soluzione di continuità, di tutte le attività nel ciclo tecnico e che riguardano sia le fasi di progettazione, sia le fasi di esecuzione dell'opera o lavoro pubblico, comporta una sinergia tra gli uffici tecnici e dei lavori pubblici con il servizio economico-finanziario.

m) Essendo il FPV astretto a una funzione essenzialmente programmatoria, diviene evidente che le eventuali patologie si riverberano in termini di necessaria verifica tra quanto delineato negli atti fondamentali dell'ente e, in particolare, nel programma amministrativo di mandato e quanto effettivamente realizzato, segnatamente per ciò che concerne il controllo strategico e in termini di controllo sulla gestione.

(cfr. Sez. reg. contr. Emilia-Romagna, deliberazioni n. 157/2022/PRSE, n. 1/2023/PRSE, n. 24/2023/PRSE, n. 39/2023/PRSP)

BILANCIO DI PREVISIONE E RENDICONTO

Delib. **n. 77/2023/PRSP** - Comune di **Pennabilli (RN)** – Prev. 2022-2024 e Rend. 2021 –Pres. Pozzato – Cons. Tessaro.

Bilancio di previsione e rendiconto - Ripiano del disavanzo d'amministrazione ed errata rappresentazione del Fondo anticipazioni di liquidità.

Fattispecie 1: L'analisi della situazione prende le mosse da quanto già emerso e rilevato con la precedente deliberazione n. 98/2022/PRSP relativa all'esame del questionario sul rendiconto 2020 con cui la Sezione si riservava di operare una verifica sui successivi cicli di bilancio, al fine di scrutinare l'adempimento effettivo del programma di rientro dal disavanzo, anche in relazione alla corretta scansione temporale stabilita dalla legge. Emerge una situazione in via di miglioramento, che evidenzia un recupero di € 96.404,68, eccedente cioè le quote annuali (complessivamente pari a € 89.430,71) di recupero del disavanzo di competenza dell'esercizio 2021.

Il disavanzo al 31 dicembre 2021 è imputabile, da un lato, alla quota di disavanzo derivante dal **riaccertamento straordinario** e, dall'altro, alla quota di disavanzo derivante dalla **diversa modalità di calcolo del FCDE di cui all'art. 39-*quater* del D. L. n. 162/2019**. La scomposizione non è stata evidenziata nella relazione sulla gestione, inoltre è da ritenersi errata, in quanto il disavanzo da diversa modalità di calcolo del FCDE inizia ad essere ripianato, per legge, solo dall'annualità 2021 e pertanto i maggiori recuperi degli anni passati erano imputabili al solo disavanzo da riaccertamento straordinario, come rappresentato nella deliberazione della scrivente Sezione n. 98/2022/PRSP.

a) Nel caso del **concorrere di più tipologie di disavanzo**, in applicazione del 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, il cd. **extra recupero** va attribuito alla componente del disavanzo di amministrazione "in ordine di anzianità di formazione del disavanzo stesso".

Fattispecie 2: inoltre l'ente ha, da un lato, correttamente accantonato nel risultato d'amministrazione il FAL (fondo anticipazioni di liquidità) per un importo pari a € 1.737.430,33 corrispondente al debito residuo, dando altresì evidenza della riduzione dell'accantonamento nella misura della quota rimborsata nell'esercizio pari a € 58.466,95; ma d'altro lato **non ha provveduto ad accantonare le risorse liberate a seguito della riduzione del FAL in un'apposita voce denominata "Utilizzo fondo anticipazioni di liquidità"** (che rispetti cioè le disposizioni di cui all'art. 52 del D.L. n. 73/2021 e la FAQ n. 47 della Commissione Arconet del 3 dicembre 2021 in merito alla contabilizzazione della riduzione e dell'utilizzo del Fondo anticipazioni di liquidità.

La Sezione, all'esito della sopra riferita risultanza istruttoria, evidenzia il mancato riassorbimento della quota di FAL che vulnera di conseguenza il risultato di amministrazione e le risultanze di bilancio.

La Sezione ritiene conseguentemente necessaria, ai sensi dell'art. **148-*bis***, comma 3, del Tuel, l'adozione di interventi correttivi.

L'Ente dovrà provvedere alla corretta rappresentazione dei dati di rendiconto attraverso l'adozione di apposita delibera consiliare: tale atto dovrà avere riguardo non solo alla corretta determinazione delle componenti del risultato di amministrazione e del maggior disavanzo da riassorbire, dovuto al mancato recupero della quota del FAL, ma anche ai necessari aggiustamenti dei bilanci degli esercizi successivi, per gli effetti che su questi si dovranno produrre in conseguenza degli obblighi di finanziamento del disavanzo.

L'atto in questione, che l'Ente dovrà adottare ai sensi dell'art. 148-*bis* TUEL, ai fini del successivo esercizio dell'attività di controllo spettante a questa Sezione, entro sessanta giorni dalla comunicazione di avvenuto deposito della pronuncia di accertamento, dovrà tenere conto prioritariamente degli aspetti sopra riferiti e del necessario recupero in chiave dinamica della quota di FAL non computata nel risultato di amministrazione, e delle conseguenti misure correttive: ma dovrà tenere conto anche del necessario intervento emendativo circa i seguenti profili di criticità, di cui si dirà appresso.

In merito al risultato d'amministrazione 2021, inoltre, in sede istruttoria l'ente ha precisato, in relazione alla quota di avanzo vincolato per fondi Covid, che in fase di invio della certificazione aveva rilevato la presenza di alcuni errori bloccanti dovuti ad una incongruenza sui fondi di cui all'art. 112-*bis* c. 1 del D. L. n. 34/2020. Stante la scadenza perentoria del 30 maggio, il Comune ha optato per l'invio della certificazione e le successive verifiche hanno evidenziato la correttezza dei dati inseriti nella certificazione per cui non è stata richiesta la riapertura con conseguente necessità di apportare modifiche alle risultanze del conto consuntivo, ma ha anche precisato che, ad oggi, l'atto di rettifica deve essere ancora adottato. Si evidenzia pertanto la necessità di correggere i dati rappresentati nel risultato d'amministrazione relativi ai fondi incassati per l'emergenza sanitaria da COVID 19 e di

questo la Sezione chiede apposito e specifico riscontro in sede di misure correttive di cui dell'art. 148-*bis* TUEL.

a) L'art. 52, c.1-*ter*, del D. L. 73/2021 prevede infatti che "*A decorrere dall'esercizio 2021, gli enti locali iscrivono nel bilancio di previsione il rimborso annuale delle anticipazioni di liquidità nel titolo 4 della spesa, riguardante il rimborso dei prestiti. A decorrere dal medesimo anno 2021, in sede di rendiconto, gli enti locali riducono, per un importo pari alla quota annuale rimborsata con risorse di parte corrente, il fondo anticipazione di liquidità accantonato ai sensi del comma 1. La quota del risultato di amministrazione liberata a seguito della riduzione del fondo anticipazione di liquidità è iscritta nell'entrata del bilancio dell'esercizio successivo come "Utilizzo del fondo anticipazione di liquidità", in deroga ai limiti previsti dall'articolo 1, commi 897 e 898, della legge 30 dicembre 2018, n. 145. Nella nota integrativa allegata al bilancio di previsione e nella relazione sulla gestione allegata al rendiconto è data evidenza della copertura delle spese riguardanti le rate di ammortamento delle anticipazioni di liquidità, che non possono essere finanziate dall'utilizzo del fondo anticipazioni di liquidità stesso*".

a1) In applicazione di tale norma, a decorrere dall'esercizio 2021, gli enti locali non possono più operare la riduzione del FAL in bilancio, applicandolo in entrata per l'importo accantonato nel risultato di amministrazione dell'esercizio precedente ed iscrivendolo in spesa per un importo pari a quello stanziato in entrata ridotto della quota capitale rimborsata nell'esercizio, ma devono ridurre il FAL solo "in sede di rendiconto", nell'allegato a) e a/1), e devono applicare la quota liberata al bilancio di previsione dell'esercizio successivo. Al fine di consentirne l'applicazione nel bilancio di previsione dell'esercizio successivo, sempre in sede di rendiconto, la quota del FAL liberata è accantonata in un fondo specifico denominato **"Utilizzo fondo anticipazioni di liquidità"**. Pertanto, a decorrere dal rendiconto 2021:

- nell'allegato a) deve essere iscritto il FAL per un importo pari a quello dell'esercizio precedente ridotto della quota capitale rimborsata nell'esercizio e, tra "gli altri accantonamenti" è accantonata la quota liberata come "Utilizzo fondo anticipazioni di liquidità";
- nell'allegato a/1, nella colonna d) "Variazione accantonamenti effettuata in sede di rendiconto", devono essere registrati sia la riduzione del FAL nell'apposita voce, sia l'accantonamento della quota liberata tra gli "altri accantonamenti".

(cfr. Sez. reg. contr. Emilia-Romagna deliberazioni n. 79/2021/PRSP, n. 54/2022/PRSP, n. 24/2023/PRSE, n. 40/2023/PRSE)

Bilancio di previsione e rendiconto - Entità dei residui attivi ed efficacia dell'attività di riscossione dell'ente.

Fattispecie: Elevata entità del titolo 1. Indicatore di tempestività dei pagamenti alto sebbene in miglioramento. Il Comune ha deliberato di non applicare le disposizioni di cui all'art. 1,

commi 227 e 228, L. 29 dicembre 2022 n. 197, così come previsto dal c. 229 della medesima legge.

La Sezione richiama, l'attenzione del Comune a perseguire il puntuale e costante monitoraggio delle proprie entrate mantenute a residuo e a implementare l'attività di recupero, valutando tutte le eventuali iniziative volte a superare le criticità emerse.

a) Si sottolinea l'esigenza di una particolare cura per le entrate proprie, la qual cosa ha, un'intuibile incidenza anche sull'effettiva disponibilità di cassa, mancando la quale diviene palese che il perseguimento di un obiettivo duraturo di sana gestione risulterebbe maggiormente difficoltoso e nel caso di enti con un alto valore dell'indicatore di tempestività dei pagamenti.

b) Per lo smaltimento dei residui attivi è preferibile l'esigenza di una maggiore cura nella riscossione delle entrate per garantire un equilibrio non circoscritto al momento genetico del bilancio, ma anche necessariamente in chiave dinamica (Corte cost., sent. n. 250/2013), piuttosto che conservare all'interno del risultato di amministrazione poste di entrata risalenti nel tempo che rischiano di dilatare indebitamente la correlata capacità di spesa dell'ente (ancorché attenuate dall'accantonamento al FCDE).

c) Una scarsa capacità di riscossione, rischiando di incidere sull'effettiva disponibilità in termini di cassa delle entrate previste, anche a residuo, per il finanziamento dei programmi di spesa dell'ente, vulnera potenzialmente gli equilibri finanziari dell'ente qualora finisca con l'implicare una sovrastima dei crediti e, conseguentemente, del risultato di amministrazione (Corte cost., sent. n. 4/2020).

d) Non possono attenuare le criticità anzidette gli accantonamenti al FCDE conseguenti alle difficoltà sul lato della riscossione, i quali, per quanto siano in grado di neutralizzare eventuali effetti di indebita espansione della spesa, non possono essere certamente considerati risolutivi in una prospettiva di lungo periodo.

e) Al fine di smaltimento dei residui attivi, gli enti devono azionare opportune leve organizzative che consentano l'effettiva affluenza di entrate in bilancio, tali cioè da consentire una programmazione delle spese volta ad approntare le necessarie misure per soddisfare i bisogni della collettività, per assicurare un equilibrio declinato, come detto, anche in chiave dinamica (Corte cost., sent. n. 250/2013).

f) E 'utile rammentare la duplice facoltà che fa capo all'ente in ordine alle poste iscritte a residuo attivo:

f1)Prima opzione: qualora un ente locale, nella verifica annuale dei residui attivi di cui all'art. 228 del TUEL, decida di mantenerli nel conto del bilancio, oltre alla perdurante esistenza degli elementi essenziali dell'accertamento dell'entrata (ragione del credito, sussistenza di un idoneo titolo giuridico, quantificazione della somma da incassare, individuazione del debitore e scadenza del credito), deve verificare anche l'effettiva esigibilità del credito

riguardante le condizioni di insolvibilità del debitore che devono essere illustrate e motivate nella relazione al rendiconto; ove risulti che il credito non sia più esigibile, lo stesso deve essere stralciato dal conto dei residui e inserito nel conto del patrimonio, tra le immobilizzazioni finanziarie, fino al compimento del termine prescrizionale (art. 230 del TUEL, ripreso dal punto n. 49 del principio contabile n. 3 dell'Osservatorio sulla finanza e la contabilità degli enti locali), al compimento del quale deve essere eliminato anche da tale conto, con contestuale riduzione del patrimonio (*inter alia*, Corte dei conti, Sez. contr. Lombardia, delib. n. 60/2021).

f2) Seconda opzione: riguarda pertanto la facoltà concessa "(…) a*l responsabile del servizio competente alla gestione dell'entrata", "trascorsi tre anni dalla scadenza di un credito di dubbia e difficile esazione non riscosso"* di *"valuta(re) l'opportunità di operare lo stralcio di tale credito dal conto del bilancio, riducendo di pari importo il fondo crediti di dubbia esigibilità accantonato nel risultato di amministrazione. In tale occasione, ai fini della contabilità economico patrimoniale, il responsabile finanziario valuta la necessità di adeguare il fondo svalutazione crediti accantonato in contabilità economico patrimoniale (che pertanto può presentare un importo maggiore della quota accantonata nel risultato di amministrazione) e di riclassificare il credito nello stato patrimoniale"*

(Principio contabile 4/2, punto 9.1): l'opzione anzidetta ha il pregio di assicurare una rappresentazione di un risultato depurato da eventuali rischi di mancata riscossione dei residui attivi nei limiti dell'effettiva consistenza reale e permette, *inter alios*, di diminuire la probabilità di utilizzo dell'anticipazione di tesoreria.

g) La corretta operazione di riaccertamento dei residui attivi e passivi è pertanto operazione fondamentale ai fini della esatta determinazione del risultato di amministrazione del rendiconto della gestione e quindi dell'attendibilità di questo, talché una sovrastima dei residui attivi o una sottostima di quelli passivi può portare a un'errata determinazione dell'avanzo/disavanzo dell'ente, inducendo in errore l'organo di indirizzo politico che approva il bilancio ed al contempo i terzi, cittadini, creditori e organi di controllo.

h) Le specifiche prescrizioni indicate dall'art. 228, c. 3, del TUEL, nonché quelle contenute nel principio contabile applicato concernente la contabilità finanziaria di cui all'allegato n. 4/2 al D. Lgs. 118/2011 (punto 9.1), postulano l'esigenza di operare una rigorosa ed attenta ricognizione delle voci classificate nei residui, finalizzata a mantenere in bilancio solo quelle per le quali la riscossione/pagamento possano essere previsti con un ragionevole grado di certezza.

i) Il fenomeno causato da una "*situazione di inefficienza della riscossione coattiva, che incide negativamente su una fase essenziale della dinamica del prelievo delle entrate pubbliche* (…) *determina* (…) *una grave compromissione, in particolare, del dovere tributario*" (Corte cost., sent. n. 120/2021) che la Corte costituzionale ha già precisato come riconducibile al valore inderogabile della solidarietà di cui all'art. 2 Cost., ed è ''*preordinato al finanziamento del sistema dei diritti*

costituzionali, i quali richiedono ingenti quantità di risorse per divenire effettivi'' (Corte cost., sent. n. 288/ 2019).

l) Il" *dovere tributario, inteso come concorso alle spese pubbliche in ragione della propria capacità contributiva, è qualificabile come dovere inderogabile di solidarietà non solo perché il prelievo fiscale è essenziale (…) alla vita dello Stato, ma soprattutto in quanto è preordinato al finanziamento del sistema dei diritti costituzionali,* [sociali e civili], *i quali richiedono ingenti quantità di risorse per divenire effettivi* (…) *da tale legame, anche in forza della funzione redistributiva dell'imposizione fiscale e del nesso funzionale con l'art. 3, secondo comma, Cost.,* (…) *discende la sua riconducibilità* (…) *al crisma dell'inderogabilità di cui all'art. 2 Cost. Tale qualifica, tuttavia,* (…) *si giustifica solo nella misura in cui il sistema tributario rimanga saldamente ancorato al complesso dei principi e dei relativi bilanciamenti che la Costituzione prevede e consente, tra cui il rispetto del principio di capacità contributiva (art. 53 Cost.). Sicché, quando il Legislatore disattende tali condizioni, si allontana dalle altissime ragioni di civiltà giuridica che fondano il dovere tributario* (…) *con gravi conseguenze in termini di disorientamento non solo dello stesso sviluppo dell'ordinamento, ma anche del relativo contesto sociale*" (Corte cost., sent. n. 288 /2019).

m) L'affermazione del canone di solidarietà esprime il principio in forza del quale "*la persona è chiamata ad agire non per calcolo utilitaristico, ma per libera e spontanea espressione della profonda socialità che caratterizza la persona stessa*" e per tale motivo è posta "*dalla Costituzione tra i valori fondanti dell'ordinamento giuridico tanto da essere solennemente riconosciuto e garantito, insieme ai diritti inviolabili dell'uomo, dall'art. 2 della Carta costituzionale come base della convivenza sociale normativamente prefigurata dal Costituente*" (Corte cost., sent. n. 75/1992). Di conseguenza, l'evasione rappresenta "*una rottura del vincolo di lealtà minimale che lega fra loro i cittadini e comporta quindi la violazione di uno dei doveri inderogabili di solidarietà sui quali, ai sensi dell'art. 2 Cost., si fonda una convivenza civile ordinata ai valori di libertà individuale e giustizia sociale*" (Corte cost., sent. n. 51/1992).

n) La funzione della cura delle entrate è essenziale ''*condizione di vita per la comunità*", al punto da esprimere un interesse ''*protetto dalla Costituzione (art. 53) sullo stesso piano di ogni diritto individuale*'' (Corte cost., sent. n. 45/1963). Pertanto, "*anche un obbligo tributario di ridotto ammontare, come può essere spesso quello derivante da imposte locali, concretizza l'inderogabile dovere di solidarietà di cui all'art. 2 Cost. e in quanto tale deve essere considerato dall'ordinamento, pena non solo la perdita di rilevanti quote di gettito ma altresì il determinarsi di* «disorientamento e amarezza per coloro che tempestivamente adempiono e ulteriore spinta a sottrarsi al pagamento spontaneo per molti altri» *(Corte dei conti, SS.RR. in s.c., deliberazione 8 aprile 2021, n. 4)*" (Corte cost., sent. n. 120/2021).

(cfr. Sez. reg. contr. Emilia-Romagna, deliberazioni n. 68/2021/PRSP, n. 115/2021/PRSE, n. 64/2022/PRSE, n. 154/2022/PRSE, n. 40/2023/PRSE)

Bilancio di previsione e rendiconto - Fondo pluriennale vincolato (FPV) – mancanza cronoprogrammi di spesa.

Fattispecie: l'ente non ha adottato appositi cronoprogrammi di spesa, né appositi atti e la re-imputazione del FPV su un solo esercizio è stata motivata con riferimento a opere minori concluse nel corso del 2022.

a) L'istituto del FPV "*serve a garantire gli equilibri del bilancio nei periodi intercorrenti tra l'acquisizione delle risorse ed il loro impiego*" (Corte cost., sent. n. 6/2017) e la criticità, ove rilevata, riverbera naturalmente i suoi effetti ai fini della costruzione degli equilibri di bilancio: di talché, ove vi sia una "*omessa ed errata applicazione degli istituti del nuovo ordinamento contabile armonizzato*", essa determina in concreto "*una rendicontazione degli esercizi (…) totalmente inattendibile e preclusiva di un reale controllo sulla gestione finanziaria dell'ente*" (Corte dei conti, Sezione Lombardia, del. n. 16/2019/PRSP) e di conseguenza "*una grave irregolarità*" contabile.

b) "*la non corretta determinazione del FPV, al pari della sua mancata rappresentazione in bilancio, determina la violazione del principio di veridicità ove si ponga mente al fatto che il Fondo assolve alla funzione di garantire l'adempimento di obbligazioni «legittimamente assunte e in origine dotate di piena copertura finanziaria» (sentenza n. 247/2017 della Corte costituzionale), e che pertanto la non corretta iscrizione vizia il documento contabile della sua funzione essenziale, di veicolo trasparente di rappresentazione degli equilibri pregiudicando, altresì, il suo carattere di bene pubblico come ripetutamente affermato dalla Consulta (sentenza n. 184/2016)*" (Corte dei conti, Sezione Veneto, del. n. 18/2019/PRSP).

c) Si ribadisce la natura "identitaria univoca" del fondo pluriennale vincolato (Corte cost., sent. n. 247/2017), la cui disciplina è assolutamente astretta dalla finalità di conservare la copertura delle spese pluriennali (Corte cost., sent. n. 247/2017): così che esso, da un punto di vista genetico, è costituito da risorse accertate, destinate al finanziamento di obbligazioni passive dell'Ente già impegnate, ed esigibili in esercizi successivi a quello in cui è accertata l'entrata (allegato 4/1, punto 9.8, del D. Lgs. n. 118 del 2011) (Corte cost., sent. n. 6/2017), mentre dal punto di vista funzionale "*ove...le fonti di finanziamento si riferiscano a spese per le quali non sia stata perfezionata la relativa obbligazione giuridica, esse affluiscono al risultato di amministrazione (quota vincolata o destinata in prevalenza), per la relativa riprogrammazione*" (Corte dei conti, del. n. 4/SEZAUT/2018/FRG).

d) E 'necessaria una scrupolosa programmazione della spesa di investimento, in coerenza con i relativi cronoprogrammi, che devono essere costantemente aggiornati, e del corretto impiego del FPV, strumento essenziale al fine di avvicinare il momento dell'acquisizione delle risorse a quello del loro impiego secondo il principio della competenza finanziaria potenziata.

e) L'art. 183, c. 3 del TUEL stabilisce che possono essere finanziate con il FPV tutte le spese degli esercizi successivi relative ad investimenti per lavori pubblici a condizione che la gara

sia stata formalmente indetta, con aggiudicazione definitiva entro l'esercizio successivo. In difetto, fatte salve alcune eccezioni di legge (cfr., in particolare, all. 4/1, p. 5.4. D. Lgs. n. 118/2011), l'entrata accertata confluisce nel risultato di amministrazione, sottraendosi al finanziamento del quadro economico di spesa programmato.

f) Come precisato sul punto dalla Sezione delle Autonomie, l'ente locale deve impegnare le sole spese (escluse quelle di progettazione) per le quali possa "(..) *dimostrare di avere effettivamente e concretamente avviato il procedimento di impiego delle risorse per la realizzazione del lavoro pubblico*" (cfr. deliberazioni n. 23/SEZAUT/2015 e n. 32/SEZAUT/2015).

g) La Sezione Autonomie richiama pertanto gli enti locali a programmare la spesa di investimento in coerenza con i cronoprogrammi ed a impiegare correttamente il FPV che deve sempre costituire uno strumento di misurazione della diacronia tra acquisizione di risorse e relativo impiego. Puntuali indicazioni in tal senso sono contenute nel par. 3 delle Linee di indirizzo della citata delibera della Sezione delle Autonomie n. 2/2021/INPR, ove viene esaltato il ruolo fondamentale della fase di programmazione e progettazione degli investimenti pubblici, e viene ribadito, richiamando i precedenti della Sezione, il ruolo strategico del cronoprogramma che implica l'individuazione delle risorse finanziarie, la scomposizione del lavoro in fasi, e la determinazione dei tempi di realizzazione di ciascuna fase.

h) La componente temporale costituisce l'elemento determinante per l'efficacia del ciclo programmatico e trova uno strumento di monitoraggio nell'istituto del Fondo pluriennale vincolato il quale, a seguito della modifica dei principi contabili operata con il D. M. 1 marzo 2019, viene costituito sull'intero quadro economico all'atto dell'avvio della fase di progettazione del livello minimo, sulla base della mera prenotazione della spesa, ma con l'obbligo di attivare gli strumenti di controllo sul rispetto dei tempi di progettazione al fine di poter confermare nel rendiconto dell'esercizio successivo le risorse nel FPV evitando di far confluire le somme in economia, con l'obbligo di iniziare nuovamente il ciclo.

i) Con i complessi tecnicismi che caratterizzano il fondo pluriennale vincolato, le regole contabili contengono strumenti in grado di accompagnare l'intero ciclo dell'investimento (progettazione, procedura di affidamento, contrattualizzazione, esecuzione, collaudo) monitorando il rispetto del cronoprogramma, e fornendo, attraverso l'indicatore n. 14 del rendiconto, indicazioni utili in chiave di controllo strategico e sulla performance e per l'attivazione di misure correttive. Il monitoraggio del ciclo tecnico e del ciclo finanziario della spesa di investimento deve utilizzare, in modo adeguato, tali "indicatori" di andamento gestionale per garantire attendibilità e veridicità alla previsione e alla realizzazione nel ciclo di bilancio.

l) La costruzione di un adeguato cronoprogramma della spesa (sia per quanto riguarda le fasi di progettazione sia in occasione della maturazione degli stati di avanzamento dell'intervento) e l'efficace programmazione a ciò conseguente, dovrà pertanto essere

assicurata "…*in un'ottica di salvaguardia degli equilibri generali di competenza e di cassa sia del bilancio sia della gestione*" (Corte dei conti, deliberazione n. 4/SEZAUT/2018/FRG), cosi come il continuo e costante aggiornamento dei cronoprogrammi degli investimenti dovra' essere effettuato già a partire dallo studio di fattibilità economico-finanziaria e della progettazione.

m) Sono necessarie sinergia e collaborazione tra gli uffici lavori pubblici e finanziari e dei loro canali di comunicazione (arg. ex art. 147-*quinquies* del TUEL), al fine di impostare la programmazione in coerenza con cronoprogrammi dettagliati e attendibili - anche con riferimento agli importi di spesa previsti - in funzione dei quali impostare le previsioni di bilancio, implementando altresì gli strumenti di controllo interno mediante l'applicazione degli indicatori di bilancio di cui al D.M. 22 dicembre 2015.

n) La Sezione Autonomie, con la delibera citata n. 2/2021/INPR sottolinea anche che la vigilanza sulla prosecuzione, senza soluzione di continuità, di tutte le attività nel ciclo tecnico e che riguardano sia le fasi di progettazione, sia le fasi di esecuzione dell'opera o lavoro pubblico, comporta una sinergia tra gli uffici tecnici e dei lavori pubblici con il servizio economico- finanziario. Essendo il FPV astretto a una funzione essenzialmente programmatoria, diviene evidente che le eventuali patologie si riverberano in termini di necessaria verifica tra quanto delineato negli atti fondamentali dell'ente e, in particolare, nel programma amministrativo di mandato e quanto effettivamente realizzato, segnatamente per ciò che concerne il controllo strategico e in termini di controllo sulla gestione.

(cfr. Sez. reg. contr. Emilia-Romagna, deliberazioni n. 138/2022/PRSE, n. 157/2022/PRSE, n. 1/2023/PRSE, n. 24/2023/PRSE)

Bilancio di previsione e rendiconto - Tracciabilità, perimetrazione, cronoprogramma e rendicontazione delle opere finanziate dal Piano nazionale di ripresa e resilienza (PNRR)

Fattispecie: non è stata accertata dall'Organo di revisione l'avvenuta predisposizione da parte dell'ente di appositi capitoli all'interno del piano esecutivo di gestione (ai sensi dell'art. 3, c. 3, D.M. 11 ottobre 2021) al fine di garantire l'individuazione delle entrate e delle uscite relative al finanziamento specifico, garantendo così il tracciamento dei vincoli di competenza e di cassa e in relazione all'organizzazione nell'ambito degli interventi finanziati dal PNRR.

a) In tema di esposizione delle poste contabili, in specie quelle di investimento, emerge un fondamentale profilo, quello della tracciabilità, della perimetrazione, della definizione del cronoprogramma e della rendicontazione delle opere finanziate dal PNRR.

b) L'art. 9, c. 4, del D. L. n. 77 del 2021, convertito, con modificazioni, dalla L. n. 108/2021, così dispone: "4. *Le amministrazioni di cui al comma 1 assicurano la completa tracciabilità delle operazioni e la tenuta di una apposita codificazione contabile per l'utilizzo delle risorse del PNRR secondo le indicazioni fornite dal Ministero dell'economia e delle finanze. Conservano tutti gli atti e*

la relativa documentazione giustificativa su supporti informatici adeguati e li rendono disponibili per le attività di controllo e di audit.".

c) Il principio della tracciabilità e del suo corollario, la perimetrazione delle risorse PNRR, è stato ribadito dalla circolare n. 29 del 2022 datata 26 luglio 2022 del Ministero dell'economia e finanze - Dipartimento della Ragioneria generale dello Stato (punto 5, penultimo capoverso).

d) Il legislatore non ha finora introdotto puntuali norme circa l'attuazione contabile del principio della "tracciabilità" delle risorse PNRR, né, sul punto, l'Osservatorio sulla finanza e la contabilità degli enti locali di cui all'art. 154 D. Lgs. 18 agosto 2000, n. 267 ha formulato specifici indirizzi e orientamenti, tuttavia, si ritiene che l'ordinamento offra utili indicazioni per l'attuazione contabile del predetto principio di "tracciabilità":

d1) si fa in particolare riferimento al punto 5.4.5. dell'allegato 4/2 del D L. Lgs. n. 118/2011, che può essere mutuato per l'esposizione delle risorse finanziarie finalizzate a realizzare progetti PNRR.

d2) secondo il predetto criterio contabile, "l'esigenza di rappresentare nel bilancio di previsione le scelte operate, compresi i tempi di previsto impiego delle risorse acquisite per gli interventi PNRR, è fondamentale nella programmazione della spesa pubblica locale (si pensi alla indispensabilità di tale previsione nel caso di indebitamento o di utilizzo di trasferimenti da altri livelli di governo)".

d3) come anche avviene per l'esposizione del fondo pluriennale vincolato, l'esposizione contabile, da parte dell'Ente, delle risorse PNRR, dovrà rappresentare i vincoli delle risorse PNRR da investimenti, imputandole nell'esercizio in cui si prevede di realizzare l'investimento in corso di definizione, individuando una sicura associabilità del Codice unico di progetto (CUP) con la misura PNRR, riportando altresì la denominazione del progetto, in modo da consentire una trasparente tracciabilità della spesa a beneficio non soltanto degli amministratori ma anche dell'organo di controllo e, soprattutto, del Consiglio comunale che potrà monitorare lo svolgersi in concreto delle linee gestionali stabilite nei propri documenti programmatici (es. art. 151 TUEL).

d4) merita ricordare come:

- la FAQ n. 1 (*Frequently Asked Questions* «domande poste frequentemente» nel linguaggio *internet*) del Ministero dell'economia e delle finanze conferma l'obbligo di inserire i riferimenti al CUP ed al Codice identificativo di gara (CIG) in tutti gli atti amministrativi a partire dagli atti di gara, nel contratto, nelle fatture di riferimento e negli atti di pagamento (mandato/bonifico ecc.).

- la FAQ n. 3 del Ministero dell'economia e delle finanze ha precisato che i soggetti attuatori, tra cui i Comuni, sono tenuti al rispetto dell'obbligo di perimetrare le risorse del PNRR con l'accensione di appositi capitoli. A tal fine, il "Manuale delle procedure finanziarie

degli interventi PNRR", allegato alla circolare del Mef n. 29/2022, e in particolare il paragrafo 10, prevede, per gli enti territoriali in contabilità finanziaria, l'integrazione della descrizione di tali capitoli con l'indicazione della missione, componente, investimento e CUP.

- la FAQ 5 MEF sottolinea che gli enti territoriali, in contabilità finanziaria, come previsto dal paragrafo 10 del Manuale delle procedure finanziarie degli interventi del PNRR, allegato alla circolare della Ragioneria generale dello Stato (RGS) n. 29 del 2022, garantiscono la prevista perimetrazione con l'accensione di appositi capitoli all'interno del piano esecutivo di gestione o del bilancio finanziario gestionale al fine di garantire l'individuazione delle entrate e delle uscite relative al finanziamento specifico e integrano la descrizione dei capitoli con l'indicazione della missione, componente, investimento e CUP. L'obbligo di perimetrazione si ritiene assolto anche con l'utilizzo delle articolazioni delle unità elementari del piano esecutivo di gestione e del bilancio finanziario gestionale: non solo capitoli, dunque, ma anche articoli.

e) Per ciò che concerne la **gestione di cassa**, nel rispetto di quanto sopra richiamato, poiché le risorse vincolate del PNRR per gli enti locali sono soggette anche al vincolo di cassa, si precisa che:

e1) il D. Lgs. n. 118/2011 non prevede una specifica modalità di gestione di tale vincolo; pertanto, gli enti locali, nella loro autonomia, possono autoregolamentarsi e, a differenza di quanto deve essere fatto per la gestione della competenza, per la cassa non è necessario gestire un vincolo per ogni opera. Infatti, anche le risorse del PNRR possono essere gestite, al pari delle altre risorse vincolate, in un'unica cassa che deve essere monitorata extra-contabilmente, costantemente, per ogni categoria di entrata.

f) Con riferimento ai **pagamenti**, in linea generale si suggerisce di verificare la possibilità operativa/informatica di indicare il CUP (e il CIG laddove previsto) anche in un campo note della disposizione di pagamento, specificando la quota parte del pagamento riferita al progetto. Laddove ciò sia tecnicamente impossibile (come nel caso di emissione di mandati cumulativi) è necessario ricondurre la specifica spesa, in aggiunta all'idonea documentazione (atti, provvedimenti, relazioni, ecc.), con un'apposita attestazione firmata dal dirigente responsabile.

(Cfr. Sez. reg. contr. per l'Emilia-Romagna, deliberazioni n. 138/2022/PRSE, n. 14/2023/PRSE)

Bilancio di previsione e rendiconto – Mancata conciliazione dei rapporti creditori e debitori tra l'ente e gli organismi partecipati e assenza della doppia asseverazione.

a) L'art. 11 c. 6 lett. j stabilisce che eventuali discordanze devono essere motivate e in tal caso l'ente assume, senza indugio, e comunque non oltre il termine dell'esercizio finanziario in corso, i provvedimenti necessari ai fini della riconciliazione delle partite debitorie e creditorie.

b) Al fine di evitare che sia minato l'equilibrio macroeconomico della finanza pubblica allargata, oltre che quello del singolo ente territoriale che vi partecipa, è necessaria la trasparenza dei rispettivi bilanci dovendo la dimensione finanziaria essere rappresentata in modo intelligibile attraverso il rispetto di "regole di bilancio numeriche" solide, specifiche e coerenti con il settore allargato, previste quali requisiti dei quadri di bilancio degli Stati membri dalla direttiva europea 2011/85/UE dell'8 novembre 2011 attuata dall'Italia con il D Lgs. 4 marzo 2014, n. 54.

c) E' necessario che nel settore della finanza pubblica allargata, le partite creditorie e debitorie afferenti alle relazioni tra enti pubblici siano rappresentate nei rispettivi bilanci in modo preciso, simmetrico, speculare e tempestivo (Corte costituzionale, sentenza n. 252 del 2015, punto 3.3 del Considerato in diritto) sottolineandosi, a tal fine, l'importanza oltre che della riconciliazione delle reciproche partite creditorie e debitorie dell'ente e dei propri organismi partecipati, anche della doppia asseverazione delle stesse da parte dei rispettivi organi di revisione, al fine di evitare eventuali incongruenze e garantire piena attendibilità dei dati.

d) Come affermato dalla Sezione delle autonomie di questa Corte (deliberazione 2/SEZAUT/2016/QMIG), "*l'asseverazione da parte dell'organo di revisione degli enti strumentali e delle società controllate e partecipate è sempre necessaria, a nulla rilevando che dal bilancio societario sia possibile individuare in modo analitico i singoli rapporti debitori e creditori esistenti nei confronti dell'ente socio, senza previsione di compensi aggiuntivi. In caso di inerzia da parte degli organi di revisione degli enti strumentali e delle società controllate e partecipate, il soggetto incaricato della revisione dell'ente territoriale segnala tale inadempimento all'organo esecutivo dell'ente territoriale che assume senza indugio, e comunque non oltre il termine dell'esercizio finanziario in corso, i provvedimenti necessari ai fini della riconciliazione delle partite debitorie e creditorie (art. 11, co. 6, lett. j, D Lgs. n. 118/2011)*".

e) Gli enti devono assumere senza indugio, e comunque non oltre il termine dell'esercizio finanziario in corso, i provvedimenti necessari ai fini della riconciliazione delle partite debitorie e creditorie.

(Cfr. Sez. reg. di contr. per l'Emilia-Romagna, deliberazioni n. 47/2021/PRSE, n. 106/2022/PRSP)

Bilancio di previsione e rendiconto - Approvazione del rendiconto oltre il termine di legge.

a) E 'opportuno segnalare l'importanza del puntuale rispetto delle tempistiche normativamente fissate per l'adozione di documenti contabili fondamentali, che rappresentano un momento essenziale del processo di pianificazione e controllo sul quale si articola l'intera gestione dell'ente, considerato anche che, nel periodo dell'inadempimento un ente dovrebbe garantire il rispetto di quanto previsto dall'art. 9, c. 1-*quinquies*, del D. L. n. 113/2016 relativo al divieto di assunzione di personale.

b) 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 ad adempiere ed eventualmente nominare un commissario *ad acta*.

c) Ulteriori limitazioni per l'ente, *ope legis*, si ravvisano nell'esclusivo e limitato utilizzo dell'avanzo di amministrazione "presunto", anziché accertato (artt. 186 e 187 del D. Lgs. n. 267/2000), e nell'impossibilità di ricorrere all'indebitamento attraverso la contrazione di nuovi mutui, secondo quanto stabilito dall'art. 203, c. 1, lett. a) del TUEL, mentre la mancata redazione dell'apposita certificazione sui principali dati del rendiconto da parte dell'ente comporta la sospensione dell'ultima rata del contributo ordinario previsto in favore dell'ente relativamente all'anno in cui l'inadempimento è avvenuto (stante il precetto contenuto nell'art. 161, c. 1 e 3, del TUEL, quest'ultimo nel testo modificato dall'art. 27 c. 7, L. n. 448/2001).

d) Inoltre, in via provvisoria e sino all'adempimento, la ritardata approvazione del rendiconto comporta la sospensione della seconda rata del contributo ordinario (art. 21 del Principio contabile n. 3 - rendiconto degli enti locali). Va infine ricordato che la mancata approvazione del rendiconto entro il termine del 30 aprile causa, in virtù dell'articolo 227, c. 2-*bis* del TUEL, l'attivazione della procedura prevista dall'art. 141, c. 2, del medesimo TUEL.

(Cfr. Sez. reg. contr. per l'Emilia-Romagna, deliberazioni n. 41/2020/PRSP, n. 55/2021/PRSE, n. 109/2021/PRSE)

BILANCIO DI **PREVISIONE** E **RENDICONTO**

Delib. **n. 84/2023/PRSE** - Comune di **Premilcuore** (FC) – Prev. 2022-2024 e Rend. 2021 –Pres. Pozzato - Ref. Galiero.

Bilancio di previsione e rendiconto - Residui attivi conservati a rendiconto ed efficacia del contrasto all'evasione tributaria

Fattispecie: i residui attivi relativi al titolo 4 derivano da contributi a rendicontazione. Il Comune ha comunicato di aver incassato euro 525.305,10 nel corso del 2022, e precisato che nonostante si cerchi di ridurre i tempi di rendicontazione, la riscossione dipende dai tempi di lavorazione di altri enti, ma non ha riferito le modalità di azione, nel caso in cui nel corso della gestione, l'attuazione della spesa avesse avuto un andamento differente. Relativamente agli altri residui, l'Ente ha comunicato quanto incassato nel 2022, precisando che nel corso del 2021 era stato effettuato un adeguato accantonamento a FCDE. In merito al recupero

dell'evasione tributaria, ha comunicato alcuni incassi e precisato che la notifica degli avvisi di accertamento viene effettuata a fine anno.

a) Si rammenta che in base a quanto previsto al punto 3.6 dell'allegato 4/2 al D. Lgs 118/2011, nella contabilizzazione di tali tipi di contributi, al fine di garantire l'esatta corrispondenza dell'imputazione nei bilanci dell'amministrazione erogante e di quella beneficiaria, la prima deve impegnare l'intera spesa prevista nella delibera che dispone il contributo con imputazione ai successivi esercizi in cui è prevista la realizzazione delle spese da parte della seconda e quest'ultima ha titolo ad accertare le entrate con imputazione ai medesimi esercizi in cui sono stati registrati gli impegni.

b) Essenziale allo scopo si rivela il cronoprogramma predisposto dal beneficiario e presentato al finanziatore al punto che, per garantire l'armonizzazione dei bilanci dell'uno e dell'altro, nel caso si realizzino scostamenti dell'andamento della spesa da quella programmata, occorre che il beneficiario dia tempestiva comunicazione all'ente erogante in occasione delle rendicontazioni, aggiornando il cronoprogramma della spesa. Entrambi gli enti dovrebbero così provvedere alle necessarie variazioni degli stanziamenti del bilancio di previsione e alla reimputazione degli accertamenti e degli impegni agli esercizi in cui le entrate e le spese sono esigibili.

c) Diversamente operando - vale a dire iscrivendo in entrata i contributi a rendicontazione prima del verificarsi della condizione legittimante il maturare del credito nei confronti del soggetto erogante - l'ente andrebbe a sovrastimare le entrate relative all'esercizio in cui esse vengono in tal modo anticipatamente imputate, con conseguente rischio per i complessi equilibri del bilancio attraverso una dilatazione della capacità di spesa" (Del. SRCER 144/2022/PRSE).

d) Il mantenimento di residui attivi eventualmente inesigibili nel conto del bilancio incide sull'attendibilità del risultato contabile di amministrazione e sulla formazione dell'avanzo di amministrazione che può risultare sussistente solo sotto il profilo contabile (art. 187 del TUEL).

e) E' necessario operare un' attenta verifica delle voci classificate nei residui, finalizzata a mantenere in bilancio solo quelle per le quali la riscossione/pagamento possa essere previsto con un ragionevole grado di certezza; infatti, al fine di conferire veridicità ed attendibilità al bilancio dell'Amministrazione locale, il legislatore ha stabilito che al termine di ciascun esercizio, prima dell'inserimento in bilancio dei residui, l'ente debba procedere ad una specifica operazione di riaccertamento tesa a verificare le posizioni creditorie/debitorie.

f) Deve trattarsi di un controllo sostanziale e non solo formale. L'ente, cioè, non può limitarsi a verificare la ragione, il titolo giuridico, la giustificazione delle singole poste, ma deve accertare l'effettivo obbligo di riscuotere il credito e pagare il debito, attraverso un prudente apprezzamento dell'esistenza dei requisiti essenziali previsti dall'ordinamento.

g) Solo un'accurata e ponderata attività di previsione "a monte" e di accertamento nel corso dell'esercizio (e non alla fine dello stesso), può preservare l'ente locale dall'irregolare "accumulo" di residui attivi che, se di rilevante consistenza e difficile, se non impossibile, riscuotibilità, possono incidere in maniera determinante sull'effettiva disponibilità di cassa dell'ente.

h) Si rammenta che, partendo dall'indefettibile principio generale della indisponibilità dell'obbligazione tributaria riconducibile ai principi di capacità contributiva (art. 53, c. 1, Cost.) ed imparzialità nell'azione della pubblica amministrazione (art. 97 Cost.), espressione entrambi del più generale principio di eguaglianza nell'ambito dei rapporti tributari, si giunge alla considerazione che la riscossione dei tributi diviene attività necessaria ed indispensabile per garantire risorse al Comune.

i) Dall'indisponibilità dell'obbligazione tributaria, vincolata ed ex lege, si ricava la conclusione circa l'irrinunciabilità della potestà impositiva, con i corollari della non prorogabilità del recupero delle somme a tale titolo dovute e della necessità che l'azione del Comune sia tempestivamente volta ad evitare la prescrizione del credito tributario.

l) La capacità di riscossione, incidendo sull'effettiva disponibilità, in termini di cassa, delle entrate previste a preventivo per il finanziamento dei programmi di spesa dell'ente, rileva ai fini della salvaguardia degli equilibri finanziari dell'ente qualora finisca con l'implicare una sovrastima dei crediti e, conseguentemente, del risultato di amministrazione.

m) Gli eventuali accantonamenti al FCDE conseguenti alle difficoltà sul lato della riscossione, per quanto in grado di neutralizzare tali effetti, non possono essere considerati risolutivi in una prospettiva di lungo periodo, entro la quale l'ente deve provvedere ad azionare opportune leve organizzative che consentano l'effettiva affluenza di entrate in bilancio tali da consentire una programmazione delle spese volta ad approntare le necessarie misure per soddisfare i bisogni della collettività.

(Cfr. Corte conti, Sez. reg. contr. Emilia-Romagna, delibb. n. 228/2021/PRSE, n. 132/2021/PRSE, n.101/2020/PRSP, n. 6/2020/PRSE, n.61/2021/PRSE, n.14/2023/PRSE)

BILANCIO DI PREVISIONE E RENDICONTO

Delib. **n. 85/2023/PRSE** - Comune di **Vernasca** (PC) – Prev. 2022-2024 e Rend. 2021 – Pres. Pozzato – Primo Ref. Scognamiglio.

Bilancio di previsione e rendiconto - Errata contabilizzazione di contributi a rendicontazione

Fattispecie: Il Comune, imputando tutte le entrate al primo esercizio, non ha rispettato il principio contabile. In tale evenienza, una iscrizione di pari importo al fondo pluriennale vincolato neutralizza un effetto espansivo.

a) Da quanto previsto al punto 3.6 dell'allegato 4/2 al D. Lgs. 118/2011, in caso di trasferimenti a rendicontazione, l'Ente beneficiario ha titolo ad accertare le entrate con imputazione ai medesimi esercizi cui sono stati registrati gli impegni da parte dell'Ente erogatore ovvero, nel caso in cui l'erogatore non adotti il principio della competenza finanziaria potenziata, agli esercizi in cui l'Ente beneficiario stesso prevede di impegnare la spesa cui il trasferimento è destinato.

b) Ciò significa che l'Ente beneficiario è tenuto ad imputare i trasferimenti in entrata solo all'esercizio in cui prevede di effettuare la relativa rendicontazione.

c) Tale principio contabile, del resto, altro non è che espressione del generale principio della contabilità finanziaria potenziata, in base al quale possono essere iscritte in bilancio solo obbligazioni che si prevede saranno esigibili nell'esercizio.

Diversamente operando - vale a dire iscrivendo in entrata i contributi a rendicontazione prima del verificarsi della condizione legittimante il maturare del credito nei confronti del soggetto erogante - l'Ente andrebbe a sovrastimare le entrate relative all'esercizio in cui esse vengono in tal modo anticipatamente imputate, con conseguente rischio per i complessi equilibri del bilancio, attraverso una dilatazione della capacità di spesa.

d) Un' errata contabilizzazione dei contributi a rendicontazione rileva di per sé, in quanto:

d1) da un lato, essa è in grado di compromettere il valore dei parametri obiettivi di cui all'art. 242 del TUEL,

d2) dall'altro lato, fornisce una rappresentazione alterata dei principali aggregati del bilancio, nel mancato rispetto, quindi, dei principi di veridicità (per il quale il bilancio deve rappresentare le reali condizioni delle operazioni di gestione di natura economica, patrimoniale e finanziaria di esercizio) attendibilità (per il quale le previsioni devono essere basate su fondate aspettative di acquisizione e di utilizzo delle risorse) correttezza (che impone il rispetto formale e sostanziale delle norme che disciplinano la redazione dei documenti contabili) e comprensibilità (per il quale l'articolazione del sistema di bilancio deve essere tale da facilitarne la comprensione e permetterne la consultazione rendendo evidenti le informazioni previsionali, gestionali e di rendicontazione in esso contenute) - cfr. All. 1 al D. Lgs. 118/2011.

(cfr. Sezione regionale di controllo per l'Emilia-Romagna, deliberazioni n. 49/2023/PRSE, 66/2023/PRSE, 67/2023/PRSE, 68/2023/PRSE).

Bilancio di previsione e rendiconto - Errata quantificazione del fondo crediti di dubbia esigibilità.

Fattispecie: Per la quantificazione del FCDE, il Comune, a rendiconto 2021, ha preso in considerazione unicamente le entrate relative alla TARI. L'Amministrazione ha concordato circa la non corretta applicazione del principio contabile inerente al FCDE, riferendo che già a rendiconto 2022 sono state inserite altre entrate ai fini della determinazione del fondo in questione.

a) In base all'art. 167 del TUEL ed all'allegato n. 4/2 al D. Lgs. 118/2011, in occasione della redazione del rendiconto va verificata la congruità del fondo crediti di dubbia esigibilità accantonata nel risultato di amministrazione, facendo riferimento all'importo complessivo dei residui attivi, sia di competenza dell'esercizio cui si riferisce il rendiconto, sia degli esercizi precedenti.

b) A tal fine, si provvede a determinare, per ciascuna delle categorie di entrate che possono dare luogo a crediti di dubbia e difficile esazione, l'importo dei residui complessivi (come risultano alla fine dell'esercizio appena concluso, a seguito dell'operazione di riaccertamento ordinario).

c) La scelta del livello di analisi è lasciata al singolo ente, il quale può decidere di fare riferimento alle tipologie o di scendere ad un maggiore livello di analisi, costituito dalle categorie, o dai capitoli.

d) La percentuale di accantonamento da applicare ad ogni voce di entrata, per determinare l'entità dell'accantonamento al fondo, è analiticamente determinata dall'All. 4/2 richiamato, facendo riferimento alle medie di riscossione degli esercizi precedenti.

e) La giurisprudenza ha già chiarito che, nella scelta delle tipologie di entrate sulle quali determinare il fondo crediti di dubbia esigibilità, va tenuto conto di tutte le entrate per le quali siano evidenti le difficoltà nella riscossione (Sez. reg. contr. Calabria, del. n. 48/2022/PRSP) a tal fine richiamando il principio contabile generale della prudenza (All. 1 al D. Lgs. 118/2011).

f) E' sempre necessario un attento monitoraggio delle riscossioni sulle entrate proprie ai fini del calcolo del fondo crediti di dubbia esigibilità da accantonare, considerando tutte le categorie di entrata che negli esercizi precedenti abbiano fatto registrare, in maniera non episodica, percentuali di riscossione inferiori al 100%.

g) Una corretta determinazione del fondo crediti di dubbia esigibilità non esime gli enti dall'attuare tempestivi interventi correttivi al fine di migliorare la riscossione. (cfr., tra le moltissime: deliberazioni nn. 35/2023/PRSE, 34/2023/PRSE, 174/2022/PRSE, 107/2022/PRSE, 90/2022/PRSE).

h) Una scarsa capacità di riscossione, rischiando di incidere sull'effettiva disponibilità, in termini di cassa, delle entrate previste a preventivo per il finanziamento dei programmi di

spesa dell'Ente, rischia di renderne vulnerabili gli equilibri finanziari qualora finisca con l'implicare una sovrastima dei crediti e, conseguentemente, del risultato di amministrazione.

i) Gli accantonamenti al fondo crediti di dubbia esigibilità, conseguenti alle difficoltà sul lato della riscossione, per quanto in grado di neutralizzare tali effetti sul risultato di amministrazione, non possono essere considerati risolutivi in una prospettiva di lungo periodo, entro la quale l'Ente deve provvedere ad azionare opportune leve organizzative che consentano l'effettiva affluenza di entrate in bilancio, tali da consentire una programmazione delle spese volta ad approntare le necessarie misure per soddisfare i bisogni della collettività.

l) La riscossione dei tributi è attività necessaria ed indispensabile per garantire risorse agli enti. Dal principio di indisponibilità dell'obbligazione tributaria si ricava l'irrinunciabilità della potestà impositiva, con i corollari della non prorogabilità del recupero delle somme a tale titolo dovute e della necessità che l'azione del Comune sia tempestivamente volta ad evitare la prescrizione del credito tributario.

m) Si evidenzia la sostanziale illiceità di qualsiasi azione od omissione volta non solo a procrastinare l'adempimento degli obblighi tributari ma, anche, la non solerte gestione della riscossione degli stessi (cfr., tra le moltissime: Sez. reg. contr. Emilia-Romagna, deliberazioni n. 146/2022/PRSE, 113/2022/PRSE).

Bilancio di previsione e rendiconto - Indicatore di tempestività dei pagamenti pari a +46,02 a rendiconto 2021

a) Il D. Lgs. 9 ottobre 2002, n. 231, emanato in attuazione della direttiva 2000/35/CE, relativa alla lotta contro i ritardi di pagamento nelle transazioni commerciali, reca disposizioni che si applicano ad ogni pagamento effettuato a titolo di corrispettivo nelle transazioni commerciali concluse a decorrere dal 1° gennaio 2013.

b) Il registrato ritardo nei pagamenti rende necessario che gli enti provvedano ad attuare tutte le misure idonee ad assicurare il costante il rispetto dei termini di pagamento.

c) La loro violazione della normativa citata, non solo espone gli enti alle possibili conseguenze risarcitorie da parte dei creditori, ma rappresenta una condizione inaccettabile che può influire sulla capacità di onorare tempestivamente gli obblighi e di effettuare i pagamenti. Ciò è in contrasto con la necessità di garantire il rispetto dei principi di buon andamento dell'azione amministrativa, come contemplato dall'art. 97 della Costituzione.

(cfr. Sezione regionale di controllo per l'Emilia-Romagna, deliberazioni n. 258/2021/PRSP, 95/2021/PRSP, 68/2021/PRSP)

BILANCIO DI PREVISIONE E RENDICONTO

Delib. **n. 86/2023/PRSP** - Comune di **Poviglio** (RE) – Prev. 2022-2024 e Rend. 2021 – Pres. Pozzato – Cons. Tessaro.

Bilancio di previsione e rendiconto - Risultato d'amministrazione e ripiano del disavanzo.

Fattispecie: emersione ulteriore disavanzo (c.d. ordinario) per via del mancato assorbimento della quota di disavanzo contemplato dall'art. 39-quater del D.L. n. 162/2019.

Alla preesistente fattispecie di disavanzo di cui all'art 39-quater del D. L. 162/2019 (la cui rata annuale ammonta a € 129.531,25), si è aggiunta la nuova ipotesi di disavanzo ordinario (art. 188 TUEL); parimenti, gli accantonamenti che gravano sul risultato di amministrazione, incidendo sulla flessibilità del bilancio stesso, sono stati incrementati per via della accensione della anticipazione di liquidità (la cui rata annuale decorrerà dall'anno 2022, ma a rendiconto 2021 è stato previsto l'accantonamento a fondo FAL pari a € 521.758,47), dell'accantonamento per il fondo garanzia debiti commerciali (il cui importo è pari a € 42.383,94), dell'accantonamento per le maggiori spese dell'ASP (pari a € 156.423,23).

Con il bilancio di previsione 2022 il Comune ha stabilito di prevedere il recupero del maggior disavanzo 2021 pari a € 50.655,81 nell'esercizio 2022, nel rispetto di quanto disposto dall'art. 188 del TUEL: pertanto sull'annualità 2022 è stata iscritta una quota di recupero del disavanzo d'amministrazione pari a € 180.187,06 e sono stati stabiliti i seguenti accantonamenti: € 46.341,08 come fondo rischi fideiussioni anni 2022-2023-2024; € 42,00 come fondo perdite partecipate; € 8.000,000 come fondo rischi contenzioso anno 2022 e € 44.555,05 come fondo rischi garanzia debiti commerciali anni 2022-24. L'ente ha riferito di aver coperto interamente la quota di disavanzo iscritta nel bilancio di previsione 2022 e confermata in sede di rendiconto della gestione.

a) Posto che il risultato di amministrazione è parte integrante e coefficiente necessario della qualificazione del concetto di equilibrio dei bilanci negli enti locali, rappresentando un risultato finale, sintetico e complessivo della gestione, che concretizza il principio della continuità e della costanza dei bilanci, per recuperare un disavanzo, si sottolinea come gli enti, in generale, debbano in ogni caso operare una puntuale e attenta vigilanza sulla regolarità contabile, finanziaria ed economico-patrimoniale della gestione per il rispetto degli equilibri di bilancio e della normativa vigente.

b) I doveri, compendiati in termini generali dalla previsione dell'art. 147-quinquies del TUEL, di attestazione di congruità delle poste di bilancio funzionali al perseguimento degli equilibri di bilancio, appaiono pertanto funzionali alla dinamica temporale del predetto riassorbimento del disavanzo, in quanto eventuali carenze della gestione ordinaria, ove non risolte, rischierebbero di non garantire all'ente il mantenimento, nell'arco di tempo

considerato, di un costante equilibrio, vanificando di conseguenza i sacrifici imposti dal piano di rientro del disavanzo.

(cfr. Sez. reg. contr. Veneto deliberazione n. 103/2020/PRSP, Sez. reg. contr. Emilia-Romagna deliberazioni n. 79/2021/PRSP, n. 54/2022/PRSP, n. 24/2023/PRSE)

Bilancio di previsione e rendiconto - Ricorso all'anticipazione di tesoreria.

Fattispecie: oltre al ricorso all'anticipazione di liquidità per un importo consistente, onde fronteggiare le esigenze di pagamento dei debiti del Comune, il Comune ha continuato a fare ricorso all'anticipazione di tesoreria nell'esercizio 2021 per 250 giorni, pur restituendola interamente a fine anno.

a) Si rammenta che l'endemico utilizzo dell'anticipazione di tesoreria rischia di trasformare l'istituto da mezzo di correzione degli squilibri temporali tra riscossioni e pagamenti in una forma d'indebitamento vero e proprio, contratto in alternativa al debito commerciale.

b) L'art. 222 del TUEL e l'art. 3, c. 17, della L. n. 350/2003 consentono il ricorso all'anticipazione di tesoreria - forma di contrazione di debito a breve termine sottratta ai limiti di destinazione alle spese di investimento posti dall'art. 119, sesto comma, della Costituzione - esclusivamente per "superare una momentanea carenza di liquidità" e fronteggiare improrogabili e, comunque, momentanee esigenze di cassa derivanti dallo sfasamento cronologico che può verificarsi tra pagamenti e riscossioni.

c) E 'necessario che gli enti effettuino un rigoroso controllo dei propri flussi finanziari al fine di evitare sofferenze nella gestione della liquidità, prevenire eventuali sostanziali squilibri di bilancio e non incorrere in aggravi finanziari per interessi passivi.

(Cfr. Sez. cont. Emilia-Romagna, deliberazioni n. 81/2021/PRSE, n. 109/2021/PRSE e n. 269/PRSE/2021)

Bilancio di previsione e rendiconto - Tempestività dei pagamenti.

Fattispecie: nonostante il miglioramento della situazione di cassa va rilevato che l'indicatore della tempestività dei pagamenti rimane comunque alto, nonostante l'ente abbia mostrato nell'anno 2021, rispetto all'anno precedente, buone performance di miglioramento (indicatore di tempestività dei pagamenti anno 2020 pari a + 114,87 e anno 2021 pari a + 93 giorni).

a) Il D. Lgs. 231/2002, emanato in attuazione della direttiva 2000/35/CE relativa alla lotta contro i ritardi di pagamento nelle transazioni commerciali, reca disposizioni che si applicano ad ogni pagamento effettuato a titolo di corrispettivo nelle transazioni commerciali concluse a decorrere dal 1° gennaio 2013 (art. 1 del D.Lgs. n. 231/2002 e art. 3, c. 1, del D. Lgs. n. 192/2012).

b) La persistente elevatezza dell'indice di tempestività dei pagamenti impone agli enti l'attuazione di tutte le misure idonee ad assicurare il costante rispetto dei termini di pagamento e l'osservanza delle regole citate, in quanto la loro violazione non solo li espone alle possibili azioni di recupero dei creditori ma anche alle specifiche sanzioni stabilite dall'ordinamento, condizionando il "buon andamento" dell'attività amministrativa contemplato dall'art. 97 della Costituzione.

(cfr. Corte conti, Sez. reg. contr. Emilia-Romagna, delib. n. 22/2021/PRSE, n. 68/2021/PRSP)

Bilancio di previsione e rendiconto - Approvazione del rendiconto oltre il termine di legge.

a) Si segnala l'importanza del puntuale rispetto delle tempistiche normativamente fissate per l'adozione di documenti contabili fondamentali, che rappresentano un momento essenziale del processo di pianificazione e controllo sul quale si articola l'intera gestione dell'ente, considerato anche che, nel periodo dell'inadempimento, l'ente dovrebbe garantire il rispetto di quanto previsto dall'art. 9, c. 1-quinquies, del D. L. n. 113/2016 relativo al divieto di assunzione di personale.

b) 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 ad adempiere ed eventualmente nominare un commissario ad acta.

c) Ulteriori limitazioni per l'ente, ope legis, si ravvisano nell'esclusivo e limitato utilizzo dell'avanzo di amministrazione "presunto", anziché accertato (artt. 186 e 187 del D. Lgs. n. 267/2000), e nell'impossibilità di ricorrere all'indebitamento attraverso la contrazione di nuovi mutui, secondo quanto stabilito dall'art. 203, c. 1, lett. a) del TUEL, mentre la mancata redazione dell'apposita certificazione sui principali dati del rendiconto da parte dell'ente comporta la sospensione dell'ultima rata del contributo ordinario previsto in favore dell'ente relativamente all'anno in cui l'inadempimento è avvenuto (stante il precetto contenuto nell'art. 161, c. 1 e 3, del TUEL, quest'ultimo nel testo modificato dall'art. 27 c. 7, L. n. 448/2001).

d) In via provvisoria e sino all'adempimento, la ritardata approvazione del rendiconto comporta la sospensione della seconda rata del contributo ordinario (art. 21 del Principio contabile n. 3 - rendiconto degli enti locali). Va infine ricordato che la mancata approvazione del rendiconto entro il termine del 30 aprile causa, in virtù dell'articolo 227, c. 2-bis del TUEL, l'attivazione della procedura prevista dall'art. 141, c. 2, del medesimo TUEL.

(*Cfr. Sez. reg. contr. per l'Emilia-Romagna, deliberazioni n. 41/2020/PRSP, n. 55/2021/PRSE, n. 109/2021/PRSE, n. 77/2023/PRSP*)

BILANCIO DI PREVISIONE E RENDICONTO

Delib. **n. 106/2023/PRSE** - Comune di **Bagno di Romagna** (FC) – Prev. 2022-2024 e Rend. 2021 – Pres. Pozzato – Ref. Galiero.

Bilancio di previsione e rendiconto - Residui attivi conservati a rendiconto

Fattispecie: I residui al titolo 4 sono tutti contributi a rendicontazione disciplinati e contabilizzati come indicato nell'allegato n.4/2 al D. Lgs. n.118/20211 punto 3.6. In parte spesa, ove ne ricorrono le condizioni, viene istituito il fondo pluriennale vincolato secondo il cronoprogramma dei lavori.

a) Il mantenimento di residui attivi eventualmente inesigibili nel conto del bilancio incide sull'attendibilità del risultato contabile di amministrazione e sulla formazione dell'avanzo di amministrazione che può risultare sussistente solo sotto il profilo contabile (art. 187 del TUEL).

b) E' necessario operare una rigorosa ed attenta verifica delle voci classificate nei residui, finalizzata a mantenere in bilancio solo quelle per le quali la riscossione/pagamento possa essere previsto con un ragionevole grado di certezza; infatti, al fine di conferire veridicità ed attendibilità al bilancio dell'Amministrazione locale, il legislatore ha stabilito che al termine di ciascun esercizio, prima dell'inserimento in bilancio dei residui, l'ente debba procedere ad una specifica operazione di riaccertamento tesa a verificare le posizioni creditorie/debitorie.

c) Deve trattarsi di un controllo sostanziale e non solo formale. L'ente, cioè, non può limitarsi a verificare la ragione, il titolo giuridico, la giustificazione delle singole poste, ma deve accertare l'effettivo obbligo di riscuotere il credito e pagare il debito, attraverso un prudente apprezzamento dell'esistenza dei requisiti essenziali previsti dall'ordinamento.

Bilancio di previsione e rendiconto - Capacità di riscossione

Fattispecie: non brillante capacità di riscossione delle entrate del titolo 3° in conto competenza in netto miglioramento rispetto nell'esercizio successivo.

a) La capacità di riscossione, incidendo sull'effettiva disponibilità, in termini di cassa, delle entrate previste a preventivo per il finanziamento dei programmi di spesa dell'ente, rileva ai fini della salvaguardia degli equilibri finanziari dell'ente qualora finisca con l'implicare una sovrastima dei crediti e, conseguentemente, del risultato di amministrazione.

b) Gli eventuali accantonamenti al FCDE conseguenti alle difficoltà sul lato della riscossione, per quanto in grado di neutralizzare tali effetti, non possono essere considerati risolutivi in una prospettiva di lungo periodo, entro la quale l'ente deve provvedere ad azionare

opportune leve organizzative che consentano l'effettiva affluenza di entrate in bilancio tali da consentire una programmazione delle spese volta ad approntare le necessarie misure per soddisfare i bisogni della collettività.

BILANCIO DI PREVISIONE E RENDICONTO

Delib. **n. 107/2023/PRSE** - Comune di **Valmozzola** (PR) – Prev. 2022-2024 e Rend. 2021 – Pres. Pozzato – Ref. Galiero.

Bilancio di previsione e rendiconto - Ritardi nei pagamenti della pubblica amministrazione

Fattispecie: indicatore di tempestività dei pagamenti molto alto (+150,90 giorni nel 2018). Si è poi assistito ad una costante diminuzione (+ 37,92 nel 2021).

a) Il mancato rispetto dei termini di pagamento comporta il dovere di individuare ed attuare misure specifiche finalizzate ad assicurare il tempestivo pagamento dei creditori.

b) La disciplina dell'adempimento delle obbligazioni pecuniarie dei soggetti pubblici ha una notevole incidenza sul sistema economico, in considerazione del ruolo di acquirenti di beni, servizi e prestazioni rivestito dalle amministrazioni pubbliche e dell'ingente quantità di risorse a tal fine impiegate.

c) L'importanza del fenomeno è stata recepita dalla direttiva 2011/7/UE, sia rimarcando la necessità di «un passaggio deciso verso una cultura dei pagamenti rapidi» (considerando n. 12), sia evidenziando che i «ritardi di pagamento influiscono negativamente sulla liquidità e complicano la gestione finanziaria delle imprese. Essi compromettono anche competitività e redditività quando il creditore deve ricorrere ad un finanziamento esterno a causa di ritardi nei pagamenti.

c1) Il rischio di tali effetti negativi aumenta considerevolmente nei periodi di recessione economica, quando l'accesso al finanziamento diventa più difficile» (considerando n. 3). D'altronde, i tardivi pagamenti rischiano di pregiudicare anche «il corretto funzionamento del mercato interno», nonché «la competitività delle imprese e in particolare delle PMI», valori che la direttiva, all'art. 1, eleva a suoi principali obiettivi.

c2) Il legislatore italiano, conformandosi a tale direttiva e in risposta all'ingente ammontare maturato dei debiti commerciali delle pubbliche amministrazioni, nell'ultimo decennio ha dato avvio a specifiche misure per incidere su tale patologica situazione.

d) La giurisprudenza della Corte costituzionale, già a ridosso del recepimento della direttiva 2011/7/UE, ha sottolineato la gravità del problema, evidenziando che "il pagamento dei

debiti scaduti della pubblica amministrazione è obiettivo prioritario […] non solo per la critica situazione economica che il ritardo ingenera nei soggetti creditori, ma anche per la stretta connessione con l'equilibrio finanziario dei bilanci pubblici, il quale viene intrinsecamente minato dalla presenza di situazioni debitorie non onorate tempestivamente" (sentenza n. 250 del 2013).

e) Va considerato anche il rilevante tema dell'esposizione debitoria per interessi passivi per ritardati pagamenti che, in considerazione anche del loro specifico e oneroso criterio di calcolo, riduce le effettive risorse da destinare alle finalità istituzionali.

f) Nello specifico, le misure adottate dal legislatore italiano hanno in tempi più vicini imposto limiti più stringenti ai tempi di pagamento, a seguito del decreto legislativo 9 novembre 2012, n. 192 (Modifiche al decreto legislativo 9 ottobre 2002, n. 231, per l'integrale recepimento della direttiva 2011/7/UE relativa alla lotta contro i ritardi di pagamento nelle transazioni commerciali, a norma dell'articolo 10, comma 1, della legge 11 novembre 2011, n. 180).

f1) In dipendenza di ciò, si sottolinea che le disposizioni si applicano ad ogni pagamento effettuato a titolo di corrispettivo nelle transazioni commerciali concluse a decorrere dal 1° gennaio 2013 (art. 1 del d.lgs. n. 231/2002 e art. 3, c. 1, del D. Lgs. 9 novembre 2012, n. 192).

f2) Ai sensi dell'art. 2 del D. Lgs. n. 231/2002 si intendono per "transazioni commerciali" i contratti, comunque denominati, tra imprese e pubbliche amministrazioni, che comportano, in via esclusiva o prevalente, la consegna di merci o la prestazione di servizi contro il pagamento di un prezzo.

g) L' inosservanza delle regole riportate non solo espone gli enti alle conseguenze risarcitorie nei confronti dei creditori, ma vieppiù alle specifiche sanzioni stabilite dall'ordinamento, palesando un inammissibile condizionamento della capacità di onorare tempestivamente le proprie obbligazioni e di adempiere ai pagamenti, in contrasto quindi con l'esigenza di garantire sia l'agere licere, che il rispetto del "buon andamento" dell'azione amministrativa contemplati dall'art. 97 della Costituzione.

Bilancio di previsione e rendiconto - Scarsa percentuale di riscossione delle entrate proprie

a) Si sottolinea l'importanza di migliorare il grado di riscossione delle entrate correnti e di prestare attenzione all'attività di accertamento e riscossione dei tributi e di effettuare, prima dell'attivazione della riscossione coattiva, tutte le pratiche necessarie all'individuazione dei soggetti debitori ed al recupero di quanto dovuto, ponendo in essere nell'immediato tutte le attività di vigilanza e di monitoraggio a tutela delle proprie ragioni creditorie.

b) Una scarsa capacità di riscossione, incidendo sull'effettiva disponibilità, in termini di cassa, delle entrate previste a preventivo per il finanziamento dei programmi di spesa

dell'ente, rischia di vulnerare gli equilibri finanziari dell'ente qualora finisca con l'implicare una sovrastima dei crediti e, conseguentemente, del risultato di amministrazione.

c) Gli accantonamenti al FCDE conseguenti alle difficoltà sul lato della riscossione, per quanto in grado di neutralizzare tali effetti, non possono essere considerati risolutivi in una prospettiva di lungo periodo, entro la quale l'ente deve provvedere ad azionare opportune leve organizzative che consentano l'effettiva affluenza di entrate in bilancio tali da consentire una programmazione delle spese volta ad approntare le necessarie misure per soddisfare i bisogni della collettività.

Bilancio di previsione e rendiconto - Recupero dell'evasione tributaria. Affidamento incarico di ad un consulente esterno

Fattispecie: controllo per il recupero dell'evasione non solo bonario. Predisposti sia solleciti di pagamento sia il ruolo coattivo per alcune posizioni affidando l'incarico ad un consulente esterno. A seguito di accertamenti istruttori è emerso che quello che impropriamente era stato definito dal Comune come incarico di consulenza esterna era invece da qualificarsi come un appalto di servizi realizzato dall'ente mediante affidamento diretto ad una società di servizi.

a) La regolamentazione degli incarichi esterni di collaborazione e consulenza, nel comparto pubblico, si presenta ancorata ai principi di buon andamento, imparzialità ed efficienza, oltre a stringenti limiti di spesa, e trova, per le amministrazioni statali, un punto di sintesi nell' art. 7, c. 6 del D. Lgs. n. 165 del 2001 come invero nei c. 5-bis, 6-bis, 6-ter e 6-quater.

b) Tale norma costituisce l'asse fondamentale cui riferirsi per la verifica, da parte dell'ente pubblico che intende affidare incarichi esterni e consulenze, della sussistenza dei presupposti necessari.

c) Per gli enti locali, la normativa di riferimento è invece l'art. 110, c. 6 del D. Lgs 18 agosto 2000, n. 267. Tale disposizione consente il ricorso alle collaborazioni esterne "ad alto contenuto di professionalità" e "per obiettivi determinati e con convenzioni a termine "che siano previste dal regolamento che, a sua volta, dovrà conformarsi ai principi fissati dall' art. 7, c. 6 del D. Lgs. n. 165 del 2001 validi per tutte le amministrazioni pubbliche.

Bilancio di previsione e rendiconto - Violazione del principio di rotazione

Fattispecie: il Comune con due determine successive, ha appaltato il servizio di gestione della banca dati Tributi alla stessa Società, violando il principio di cui all' art 49 c. 2 del Codice dei contratti pubblici in quanto trattasi di una commessa rientrante nel medesimo settore "merceologico"; né può ritenersi nel caso in esame applicabile la deroga prevista dall'art. 49,

c. 6, D. Lgs. n. 36/2023 per gli affidamenti diretti di valore inferiore a euro 5.000,00 per le motivazioni di cui al punto successivo.

a) Ai sensi dell'art 49 c. 2 del Codice dei contratti pubblici: "In applicazione del principio di rotazione è vietato l'affidamento o l'aggiudicazione di un appalto al contraente uscente nei casi in cui due consecutivi affidamenti abbiano a oggetto una commessa rientrante nello stesso settore merceologico, oppure nella stessa categoria di opere, oppure nello stesso settore di servizi".

Bilancio di previsione e rendiconto - Elusione della normativa in materia di acquisizioni in economia mediante affidamento diretto

Fattispecie: Si rileva che, pur avendo l'incarico ad oggetto elaborazione, bonifica banca dati, incroci banche dati e importazione e affiancamento del personale dell'ufficio tributi del Comune, viene riconosciuta alla società incaricata, in aggiunta al compenso pattuito (euro 4.000,00 più IVA per l'anno 2022 ed euro 3.699,00 oltre IVA per l'anno 2023) un aggio del 17% sulle somme a qualsiasi titolo riscosse a seguito di avvisi di accertamento e ruoli coattivi emessi.

a) Come chiarito dall'ANAC (cfr. delibera n. 514 del 17 giugno 2020) esiste una netta distinzione tra le attività di semplice supporto agli Uffici Comunali e quelle di accertamento e riscossione diretta da parte dei privati.

b) Conseguentemente, esistono due mercati potenzialmente differenti popolati da operatori economici con strutture organizzative e mezzi economico-finanziari non sempre coincidenti, cosicché al fine di consentire il corretto dispiegarsi della concorrenza sarebbe opportuno prevedere, salvo casi particolari e per ragioni motivate, due procedure selettive distinte per l'affidamento di tali diverse attività.

c) Il servizio di accertamento e riscossione delle entrate tributarie degli enti locali può essere affidato in concessione solo se ricorrono le condizioni previste dal legislatore, che sono tutte riconducibili al principio del necessario trasferimento in capo al concessionario del c.d. rischio operativo.

d) Nel caso di specie, pur essendo il Comune a procedere formalmente alla riscossione e all'emissione dei ruoli coattivi, viene corrisposto alla società appaltatrice un aggio, di importo rilevante, riconosciuto tipicamente ai concessionari senza che tuttavia vi sia trasferimento del rischio operativo, ma anzi in aggiunta al compenso già concordato, con potenziale conseguente emersione di profili di responsabilità erariale.

e) Ne discende dunque che l'appalto, realizzato mediante affidamento diretto, assume valore indeterminato, non essendo possibile quantificare a priori il compenso dovuto alla società appaltatrice e quindi il rispetto dei limiti previsti dalla vigente normativa per l'acquisizione

in economia di servizi mediante affidamento diretto e di quelli che consentono di derogare al principio di rotazione di cui all'art. 49, c. 6, D. Lgs. 36/2023.

f) L'aggio riconosciuto alla società appaltatrice è inoltre determinato in misura irragionevole laddove si osservi che la Legge n. 234/2021, la quale ha previsto l'eliminazione degli oneri di riscossione per i carichi affidati all'Agente della riscossione dal 1° gennaio 2022, ha lasciato invariato per i carichi affidati dal 1° gennaio 2016 al 31 dicembre 2021 il sistema di remunerazione dell'Agente della riscossione rispetto al regime di concessione preesistente al D.L. n. 203/2005, quando il servizio nazionale della riscossione era affidato a soggetti privati. Tale sistema, disciplinato dall'art. 17 del D. Lgs. n. 112/1999, prevede un aggio fissato al 6%, calcolato sulle somme riscosse e posto a carico del contribuente e, per la metà, a carico dell'ente creditore nel solo caso in cui la riscossione avvenga entro 60 giorni dalla notifica della cartella di pagamento.

BILANCIO DI PREVISIONE E **RENDICONTO**

Delib. **n. 108/2023/PRSE**- Comune di **Casteldelci** (RN) – Prev. 2022-2024 e Rend. 2021 – Pres. Pozzato – Ref. Pais Greco.

Bilancio di previsione e rendiconto - Gestione del fondo pluriennale vincolato

Fattispecie: mancata movimentazione del FPV per gli anni 2021 e 2022 sia in parte corrente sia in conto capitale. A seguito della delib. n. 109/2020/PRSP con cui era stata rilevata la mancata costituzione del FPV, l'ente aveva trasmesso le misure correttive asserendo che già durante l'esercizio 2020 il fondo sarebbe stato costituito. L'Ente dichiara di aver costituito il fondo per il trattamento accessorio, sebbene non risulti alcuna movimentazione, nell'esercizio in questione, nel fondo pluriennale vincolato di spesa corrente.

a) Preso atto della perdurante assenza del fondo pluriennale vincolato, si sottolinea che condizione indispensabile per il raggiungimento degli obiettivi di trasparenza contabile e del progressivo avvicinamento dei momenti della competenza e della cassa - espressione della competenza finanziaria potenziata che costituisce uno dei principi informatori dell'armonizzazione contabile - è la puntuale valorizzazione delle nuove grandezze introdotte dalla riforma, fra cui il Fondo Pluriennale Vincolato, che incide in via immediata e diretta sulla quantificazione e rappresentazione del risultato di amministrazione.

b) La Sezione delle autonomie è più volte intervenuta sull'istituto in esame, ribadendo (cfr., in particolare, deliberazioni n. 4/SEZAUT/2015 e n. 9/SEZAUT/2016) che lo stesso è uno strumento fondamentale per il rafforzamento della funzione programmatoria: per tali motivi risulta indispensabile che esso sia finanziato da entrate regolarmente accertate e imputate

agli esercizi in cui l'obbligazione diventa esigibile, in applicazione del principio di competenza finanziaria potenziata (allegato 4/1, punto 9.8, del D. Lgs. n. 118 del 2011).

c) In presenza di uno scostamento temporale tra l'accertamento dell'entrata e l'imputazione della relativa spesa, esigibile solo in esercizi successivi a quello in cui è stata accertata l'entrata, è possibile garantire la copertura finanziaria delle spese future attraverso l'istituto contabile in parola che ha la finalità di garantire gli equilibri del bilancio nei periodi intercorrenti tra l'acquisizione delle risorse e il loro impiego (Corte cost. 6/2017). La logica del nuovo sistema della competenza potenziata è quella di «dare evidenza contabile e rilevanza giuridica ad alcune diacronie intercorrenti tra la realizzazione delle entrate e l'erogazione delle spese» (Considerato in diritto 3).

d) L'alimentazione del fondo mediante l'accertamento di entrate destinate a dare copertura a spese impegnate nel medesimo esercizio in cui è stato effettuato l'accertamento ma imputate negli esercizi successivi in base all'esigibilità delle relative obbligazioni, implica che, per la corretta determinazione del FPV, è fondamentale disporre di cronoprogrammi che regoleranno le spese di investimento.

e) La Sezione delle autonomie con la deliberazione n. 2/2021/INPR evidenzia che le misure per lo sviluppo degli investimenti degli enti locali (ai quali è affidata in parte rilevante la ripresa del nostro sistema economico) possono contribuire a contrastare il depauperamento della dotazione di capitale fisso cui si è assistito nell'ultimo decennio, oltre che a colmare il divario infrastrutturale tra le diverse aree del Paese, e sottolinea che "la corretta gestione della spesa per gli investimenti costituisce ora una priorità assoluta nelle politiche pubbliche nazionali, regionali e locali, nella prospettiva di risanamento dell'economia che punta a risultati ed obiettivi che non possono essere mancati". Sotto tale profilo, in caso di investimenti, si invitano gli enti a pianificare la relativa spesa in coerenza con i rispettivi cronoprogrammi e a impiegare correttamente il FPV, che deve sempre costituire uno strumento di misurazione della diacronia tra acquisizione di risorse e relativo impiego.

f) Le regole contabili che costituiscono il fondo pluriennale vincolato, pur con i complessi tecnicismi che ne caratterizzano il fondamento, rappresentano strumenti in grado di accompagnare l'intero ciclo dell'investimento (progettazione, procedura di affidamento, contrattualizzazione, esecuzione, collaudo) consentendo di monitorare il rispetto del cronoprogramma e fornendo indicazioni utili al controllo sulla performance anche ai fini dell'adozione di eventuali misure correttive.

g) Relativamente al fondo per il trattamento accessorio, il paragrafo 5.2, dell'allegato 4/2 al D.Lgs. n. 118/2011 prevede che "alla sottoscrizione della contrattazione integrativa si impegnano le obbligazioni relative al trattamento stesso accessorio e premiante, imputandole contabilmente agli esercizi del bilancio di previsione in cui tali obbligazioni scadono o diventano esigibili.

h) Le risorse destinate quindi al trattamento accessorio, una volta firmato il contratto decentrato integrativo, dovranno essere imputate contabilmente all'esercizio in cui tali obbligazioni scadono o diventano esigibili andando a confluire nel fondo pluriennale vincolato di parte spesa corrente.

Bilancio di previsione e rendiconto - Andamento delle riscossioni delle entrate proprie, residui attivi e FCDE con differenza rispetto a questi di 2,5 volte maggiore rispetto al dato medio regionale

Fattispecie: scarsa percentuale di riscossione dei residui relativi a entrate proprie, titoli 1 e 3, nonostante negli esercizi analizzati (2020, 2021 e 2022) la riscossione delle entrate tributarie (titolo 1) in conto competenza presenti un buon grado di realizzazione. Non risultano rispettati due parametri obiettivi per i Comuni ai fini dell'accertamento della condizione di ente strutturalmente deficitario: il parametro P2 (incidenza degli incassi delle entrate proprie sulle previsioni definitive di parte corrente, che risulta minore della soglia del 22%) e il parametro P8 (indicatore concernente l'effettiva capacità di riscossione, riferito al totale delle entrate, che risulta minore della soglia del 47%). Nel 2022 risulta lo sforamento del solo primo parametro indicato (P2).

Elevata mole di residui attivi con alta incidenza al titolo 4, la regolarità di calcolo del FCDE è stata verificata da parte dell'Organo di revisione, non si è avvalso della facoltà di cui all'art. 107-bis del D.L. n. 18/2020, come modificato dall'art. 30-bis del D.L. n. 41/2021.

a) Una scarsa capacità di riscossione delle entrate proprie, rischiando di incidere sull'effettiva disponibilità, in termini di cassa, delle entrate previste a preventivo per il finanziamento dei programmi di spesa dell'ente, rischia di rendere vulnerabili gli equilibri finanziari di quest'ultimo qualora finisca con l'implicare una sovrastima dei crediti e, conseguentemente, del risultato di amministrazione.

b) E 'censurabile il procrastinamento della verifica dell'adempimento degli obblighi tributari ed extratributari cui i cittadini sono tenuti in forza dei doveri di solidarietà sociale e la cui inosservanza determina inique sperequazioni rispetto a chi osserva tempestivamente i medesimi obblighi, oltre che riflessi negativi sul piano della sana gestione dell'ente.

c) Si aggiunge, inoltre, che, una non efficace attività di riscossione incide sull'accumulo di residui attivi. A mitigare gli effetti dei residui attivi sul risultato di amministrazione e quindi sul bilancio dell'Ente è funzionale, in generale, il FCDE attraverso un apposito prospetto che dimostri il corretto accantonamento al fondo e che deve essere allegato sia al bilancio di previsione sia al rendiconto, per ogni esercizio compreso nel bilancio.

d) Si osserva che al riguardo, che relativamente ai residui al titolo 4 (entrate in conto capitale), qualora si tratti di contributi a rendicontazione, in base a quanto previsto dal punto 3.6 dell'allegato 4/2 al d.lgs. 118/2011, l'ente beneficiario debba accertare le entrate con

imputazione ai medesimi esercizi cui sono stati registrati gli impegni da parte dell'ente erogatore ovvero, nel caso in cui l'erogatore non adotti il principio della competenza finanziaria potenziata, agli esercizi in cui l'ente beneficiario stesso prevede di impegnare la spesa cui il trasferimento è destinato.

d1) Ciò significa che l'Ente beneficiario è tenuto a imputare i trasferimenti in entrata solo all'esercizio in cui prevede di effettuare la relativa rendicontazione (Corte conti, Sez. reg. contr. Emilia-Romagna, del. n. 144/2022/PRSE).

d2) La non corretta contabilizzazione dei contributi a rendicontazione, oltre a compromettere il valore dei parametri obiettivi di cui all'art. 242 del TUEL (ad esempio, il parametro P8, come nel caso di specie), fornisce una rappresentazione alterata dei principali aggregati del bilancio, contravvenendo, quindi, ai principi di veridicità, attendibilità, correttezza e comprensibilità.

e) In disparte i residui attivi scaturenti da contributi a rendicontazione, resta ferma la necessità che, in presenza di elevati residui attivi, i comuni mettano in atto tutte le misure possibili al fine di ridurne la portata, provvedendo eventualmente, in sede di riaccertamento ordinario, allo stralcio dei residui attivi di dubbia e difficile esazione con contestuale riduzione del FCDE ovvero, in caso di mantenimento di tali residui, a operare un'attenta e ponderata quantificazione di detto fondo.

f) Si rappresenta il ruolo strategico svolto dal FCDE che deve avere un'applicazione estesa, limitando, quanto più possibile, le tipologie di entrata escluse dal calcolo del medesimo fondo, posto che lo stesso serve a garantire che gli accertamenti di entrate per le quali non vi è certezza della loro integrale riscuotibilità siano parzialmente sterilizzati al fine di evitare un incremento non sostenibile dei margini di spesa, con ciò preservando l'equilibrio di bilancio e la sana e prudente gestione finanziaria (cfr. Corte conti, Sez. Reg. contr. Abruzzo, delib. n. 119/2018; Sez. Reg. contr. Emilia-Romagna, delib. n. 23/2020/PRSE).

g) La sovrastima dell'entità dei crediti, unita all'imprecisa esposizione in sede di rendiconto delle ragioni giuridiche delle somme da riscuotere nonché dello stato dei procedimenti di riscossione, implica la necessità di neutralizzare – attraverso il fondo in questione – gli importi sovradimensionati con un accantonamento calcolato mediante un coefficiente di riduzione proporzionato alla capacità di riscossione dell'ente stesso in un congruo periodo antecedente all'esercizio oggetto di rendiconto.

h) Si ribadisce che "la dichiarazione di adeguatezza del fondo assume una specifica rilevanza giuridica e sostanziale e deve essere attribuita alla competenza dei singoli responsabili della gestione delle entrate di dubbia e difficile esazione, alla correlata competenza di coordinamento e vigilanza del responsabile del servizio economico – finanziario dell'ente e alla necessaria verifica dell'organo di revisione." (Corte conti, Sez. Autonomie n. 32/SEZAUT/2015/INPR)

Bilancio di previsione e rendiconto - Tempestività dei pagamenti

Fattispecie: l'indicatore della tempestività dei pagamenti rimane alto, nonostante un significativo miglioramento rispetto all'esercizio precedente.

a) È necessario assumere ogni iniziativa utile ad assicurare il pagamento nelle transazioni commerciali nel rispetto dei termini di cui al D. Lgs. 9 ottobre 2002, n. 231, emanato in attuazione della direttiva 2000/35/CE, evidenziandosi che la violazione di tali termini espone l'ente non solo alle conseguenze risarcitorie nei confronti dei creditori ma cela anche un'inammissibile incapacità di onorare tempestivamente le proprie obbligazioni in contrasto con il principio del "buon andamento" dell'azione amministrativa di cui all'art. 97 della Costituzione.

(cfr. Corte conti, Sez. reg. contr. Emilia-Romagna, delib. n. 22/2021/PRSE, n. 68/2021/PRSP)

BILANCIO DI PREVISIONE E RENDICONTO

Delib. **n. 109/2023/PRSE**- Comune di **Maiolo** (RN) – Prev. 2022-2024 e Rend. 2021 –Pres. Pozzato – Ref. Pais Greco.

Bilancio di previsione e rendiconto - Elevata mole di residui attivi e loro differenza rispetto al FCDE maggiore di 2,5 volte il dato medio regionale.

Fattispecie: L'Ente presenta un'elevata mole di residui attivi con alta incidenza al titolo 4, la regolarità di calcolo del FCDE è stata verificata da parte dell'Organo di revisione, non si è avvalso della facoltà di cui all'art. 107-bis del D.L. n. 18/2020, come modificato dall'art. 30-bis del D.L. n. 41/2021.

a) Si osserva che relativamente al titolo 4 (entrate in conto capitale) qualora si tratti di contributi a rendicontazione, in base a quanto previsto dal punto 3.6 dell'allegato 4/2 al d.lgs. 118/2011, l'ente beneficiario ha titolo ad accertare le entrate con imputazione ai medesimi esercizi cui sono stati registrati gli impegni da parte dell'ente erogatore ovvero, nel caso in cui l'erogatore non adotti il principio della competenza finanziaria potenziata, agli esercizi in cui l'ente beneficiario stesso prevede di impegnare la spesa cui il trasferimento è destinato.

b) Ciò significa che l'ente beneficiario è tenuto ad imputare i trasferimenti in entrata solo all'esercizio in cui prevede di effettuare la relativa rendicontazione (Corte conti, Sez. reg. contr. Emilia-Romagna, del. n. 144/2022/PRSE).

c) In disparte i residui attivi scaturenti da contributi a rendicontazione, resta ferma la necessità che, in presenza di elevati residui attivi che i comuni mettano in atto tutte le misure

possibili al fine di ridurne la portata, provvedendo eventualmente, in sede di riaccertamento ordinario, allo stralcio dei residui attivi di dubbia e difficile esazione con contestuale riduzione del FCDE.

c1) E 'necessario che gli enti e rispettivi Organi di revisione a procedano ad un'attenta e continua verifica, (in sede di bilancio, di assestamento, di controllo degli equilibri e da ultimo in occasione del rendiconto), della congruità del fondo crediti di dubbia esigibilità esistente facendo riferimento allo stock complessivo dei residui (sia dell'esercizio sia provenienti dall'esercizio precedente).

c2) Il FCDE rappresenta un istituto fondamentale per il rispetto degli equilibri del bilancio, ragione per la quale è stato predisposto un apposito prospetto a dimostrazione del corretto accantonamento al fondo, che deve essere allegato sia al bilancio di previsione sia al rendiconto, per ogni esercizio compreso nel bilancio.

c3) Il ruolo strategico svolto, nell'ambito del principio della competenza finanziaria rafforzata, dal FCDE deve avere un'applicazione estesa, limitando le tipologie di entrata escluse dal calcolo del medesimo fondo. Nella contabilità armonizzata il FCDE serve a garantire che gli accertamenti di entrate, per le quali non vi è certezza in merito alla integrale riscuotibilità, siano parzialmente sterilizzati al fine di evitare un incremento non sostenibile dei margini di spesa, con ciò preservando l'equilibrio di bilancio e la sana e prudente gestione finanziaria (cfr. Corte conti, Sez. Reg. contr. Abruzzo, delib. n. 119/2018; Sez. Reg. contr. Emilia-Romagna, delib. n. 23/2020/PRSE).

c4) Tale accantonamento, funzionalmente definito dall'allegato 4/2, punto 3.3, al decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118, «non è oggetto di impegno e genera un'economia di bilancio che confluisce nel risultato di amministrazione come quota accantonata» in quanto, come statuito anche dalla Corte costituzionale (sent. n. 4/2020) "invera l'applicazione del principio di prudenza nella stima delle risorse disponibili. Tale fondo rende inutilizzabile, una quota delle risorse risultanti da parte entrata, in misura proporzionale all'andamento della riscossione che ha caratterizzato l'ente locale negli esercizi precedenti. Ove non venga applicata tale tipologia di svalutazione dei crediti, viene consentita l'iscrizione in bilancio di entrate stimate in modo da non tener conto dell'effettiva capacità di riscossione dei crediti.

c5) L'istituto del fondo crediti di dubbia esigibilità costituisce una necessaria integrazione legale al «principio della previa dimostrazione analitica dei crediti e delle somme da riscuotere, iscrivibili nelle partite dei residui attivi e computabili ai fini [del risultato di] amministrazione, [connotato dalla] stretta inerenza ai concetti di certezza e attendibilità che devono caratterizzare le risultanze della gestione economica e finanziaria» (sentenza n. 138 del 2013). La prassi frequente in molte amministrazioni di sovrastimare l'entità dei crediti, evitando o rendendo imprecisa in sede di rendiconto la "dimostrazione analitica" delle ragioni giuridiche delle somme da riscuotere e dello stato dei procedimenti finalizzati alla riscossione, ha reso necessario correggere – attraverso il fondo in questione – le stime

sovradimensionate con un accantonamento calcolato mediante un coefficiente di riduzione proporzionato alla capacità di riscossione mostrata dall'ente stesso in un congruo periodo (anch'esso fissato per gli enti locali dall'allegato n. 4/2 al d.lgs. n. 118 del 2011) antecedente all'esercizio oggetto di rendiconto".

d) Si ribadisce che la dichiarazione di adeguatezza del fondo assume una specifica rilevanza giuridica e sostanziale e deve essere attribuita alla competenza dei singoli responsabili della gestione delle entrate di dubbia e difficile esazione, alla correlata competenza di coordinamento e vigilanza del responsabile del servizio economico – finanziario dell'ente e alla necessaria verifica dell'organo di revisione." (Corte conti, Sez. Autonomie n. 32/SEZAUT/2015/INPR).

Bilancio di previsione e rendiconto - Tardivo invio a BDAP dei dati relativi al rendiconto e al bilancio di previsione.

a) Oltre alla sanzione circa 'impossibilità di procedere ad assunzioni di personale a qualsiasi titolo e con qualsivoglia tipologia contrattuale fino a quando non sia adempiuto l'obbligo di trasmissione, si segnala l'importanza: del puntuale rispetto delle tempistiche di adozione di documenti contabili fondamentali, della correttezza e della tempestività dei flussi informativi alla BDAP, strumento di monitoraggio e controllo ai fini del coordinamento della finanza pubblica le cui informazioni sono alla base delle decisioni di politica finanziaria.

b) Nel rinnovato contesto dell'armonizzazione contabile, permane in capo ai Revisori degli enti "l'onere di verificare la coerenza dei dati presenti nel sistema BDAP - Bilanci Armonizzati - con quanto risultante dai documenti contabili tenuti e/o approvati dall'ente, almeno per quanto riguarda i contenuti del Quadro generale riassuntivo, del Prospetto degli equilibri di bilancio e del prospetto del risultato di amministrazione, nonché gli errori e le incongruenze segnalate dalla BDAP, ove non risolte" (Corte dei conti, Sezioni delle Autonomie 7/SEZAUT/2019/INPR) ed anche l'onere di verificare la correttezza e la completezza dell'invio dei dati alla BDAP da parte del servizio economico-finanziario dell'ente locale.

c) La tardiva trasmissione dei suddetti dati è di ostacolo, inoltre all'esercizio dei poteri controllo della Corte dei conti sul sistema di bilancio dell'Ente in virtù della funzione di "fonte documentale" assunta dalla banca dati anche per le Sezioni regionali di controllo e del connesso ridimensionamento delle informazioni richieste nell'ambito delle relazioni-questionario che l'Organo di revisione deve trasmettere ai sensi del comma 166 e ss. dell'art. 1 della legge 266/2005.

d) E' necessario un tempestivo invio dei dati alla BDAP, anche in attuazione dei principi che reggono l'armonizzazione dei bilanci pubblici volta a realizzare l'omogeneità dei sistemi contabili per rendere i bilanci delle amministrazioni aggregabili e confrontabili, in modo da

soddisfare le esigenze informative connesse a vari obiettivi quali la programmazione economico–finanziaria, il coordinamento della finanza pubblica, la gestione del federalismo fiscale, le verifiche del rispetto delle regole comunitarie, la prevenzione di gravi irregolarità idonee a pregiudicare gli equilibri dei bilanci.

Bilancio di previsione e rendiconto - Mancanza della doppia asseverazione, da parte dei rispettivi Organi di revisione, dei rapporti di credito e debito reciproci fra il Comune e gli organismi dallo stesso partecipati.

a) È necessario che nel settore della finanza pubblica allargata, le partite creditorie e debitorie afferenti alle relazioni tra enti pubblici siano rappresentate nei rispettivi bilanci in modo preciso, simmetrico, speculare e tempestivo (Corte costituzionale, sentenza n. 252 del 2015, punto 3.3 del Considerato in diritto).

b) Si sottolinea a tal fine, l'importanza oltre che della riconciliazione delle reciproche partite creditorie e debitorie dell'ente e dei propri organismi partecipati anche della doppia asseverazione delle stesse da parte dei rispettivi organi di revisione, al fine di evitare eventuali incongruenze e garantire piena attendibilità dei dati. Come affermato dalla Sezione delle Autonomie di questa Corte (deliberazione 2/SEZAUT/2016/QMIG).

c) L'asseverazione da parte dell'organo di revisione degli enti strumentali e delle società controllate e partecipate è sempre necessaria, a nulla rilevando che dal bilancio societario sia possibile individuare in modo analitico i singoli rapporti debitori e creditori esistenti nei confronti dell'ente socio, senza previsione di compensi aggiuntivi.

d) In caso di inerzia da parte degli organi di revisione degli enti strumentali e delle società controllate e partecipate, il soggetto incaricato della revisione dell'ente territoriale segnala tale inadempimento all'organo esecutivo dell'ente territoriale che assume senza indugio, e comunque non oltre il termine dell'esercizio finanziario in corso, i provvedimenti necessari ai fini della riconciliazione delle partite debitorie e creditorie (art. 11, co. 6, lett. j, d.lgs. n. 118/2011)".

BILANCIO DI PREVISIONE E RENDICONTO

Delib. **n. 110/2023/PRSE**- Comune di **Langhirano** (PR) – Prev. 2022-2024 e Rend. 2021 – Pres. Pozzato – Ref. Pais Greco.

Bilancio di previsione e rendiconto - Fondo contenzioso

Fattispecie: l'Ente ha rappresentato che non ricorre la fattispecie.

a) Si sottolinea l'importanza di una costante ricognizione del contenzioso in essere al quale deve essere posta particolare attenzione, anche in via prudenziale, mediante congruo accantonamento al relativo fondo in maniera tale da non esporre l'Ente a possibili squilibri di competenza nell'esercizio in cui dovesse verificarsi un'eventuale soccombenza, nell'ipotesi in cui si concretizzi il rischio di spese non adeguatamente accantonate.

b) La classificazione delle passività potenziali, cui un Comune è tenuto, individua un diverso grado delle stesse distinguendole tra certe, probabili, possibili o da evento remoto, secondo i seguenti principi:

b1) - il debito certo (indice di rischio 100%) è l'evento che si è tradotto in una sentenza esecutiva, ma momentaneamente sospesa ex lege;

b2) - la passività "probabile", (indice di rischio del 51%), che impone un accantonamento pari almeno alla percentuale di rischio indicata, è quella attinente ai provvedimenti giurisdizionali non esecutivi nonché ai giudizi non ancora conclusi per i quali il difensore abbia espresso una valutazione di verosimile soccombenza (cfr., al riguardo, documento OIC n. 31 e la definizione dello IAS 37, in base al quale l'evento è probabile quando si ritiene sia più verosimile che il fatto si verifichi piuttosto che il contrario);

b3) - la passività "possibile" la cui verificazione, in base al documento OIC n. 31, nonché dello IAS 37, è inferiore al probabile, oscillando tra un massimo del 49% e un minimo determinato dalla soglia del successivo criterio di classificazione;

b4) - la passività da evento "remoto", il cui verificarsi è inferiore al 10%, prevede un accantonamento previsto pari a zero.

c) E 'necessario porre particolare attenzione all'evolversi dei procedimenti giudiziari in corso, procedendo al costante aggiornamento del contenzioso pendente per attestare l'eventuale perdurante non necessità di accantonamento o, al contrario, per attestarne la necessità, con verifica di congruità dell'accantonamento in capo all'Organo di revisione.

Bilancio di previsione e rendiconto - Contributi a rendicontazione

a) Nella contabilizzazione di tali tipi di contributi, al fine di garantire l'esatta corrispondenza dell'imputazione nei bilanci dell'amministrazione erogante e di quella beneficiaria:

a1) la prima deve impegnare l'intera spesa prevista nella delibera che dispone il contributo, con imputazione ai successivi esercizi in cui è prevista la realizzazione delle spese da parte della seconda;

a2) quest'ultima ha titolo ad accertare le entrate con imputazione ai medesimi esercizi in cui sono stati registrati gli impegni.

b) Essenziale allo scopo è il cronoprogramma predisposto dal beneficiario e presentato al finanziatore al punto che, per garantire l'armonizzazione dei bilanci dell'uno e dell'altro.

c) nel caso si realizzino - come è probabile che accada - scostamenti dell'andamento della spesa da quella programmata, occorre che il beneficiario dia tempestiva comunicazione all'ente erogante in occasione delle rendicontazioni, aggiornando il cronoprogramma della spesa. Entrambi gli enti dovrebbero così provvedere alle necessarie variazioni degli stanziamenti del bilancio di previsione e alla reimputazione degli accertamenti e degli impegni agli esercizi in cui le entrate e le spese sono esigibili.

d) Diversamente operando - vale a dire iscrivendo in entrata i contributi a rendicontazione prima del verificarsi della condizione legittimante il maturare del credito nei confronti del soggetto erogante - l'ente andrebbe a sovrastimare le entrate relative all'esercizio in cui esse vengono in tal modo anticipatamente imputate, con conseguente rischio per i complessi equilibri del bilancio attraverso una dilatazione della capacità di spesa" (Del. SRCER n. 144/2022/PRSE).

e) In tale evenienza, una iscrizione di pari importo al fondo pluriennale vincolato neutralizza tale effetto espansivo, tuttavia, l'errata contabilizzazione in bilancio dei contributi a rendicontazione rileva di per sé, in quanto:

e1) da un lato, essa è in grado di alterare i parametri obiettivi di cui all'art. 242 del TUEL;

e2) dall'altro lato, fornisce una rappresentazione alterata dei principali aggregati del bilancio, non rispettando, quindi, i principi di veridicità, attendibilità, correttezza e comprensibilità.

f) Nella contabilizzazione dei contributi a rendicontazione, è necessario conformarsi ai principi, di cui al punto 3.6. dell'allegato 4/2 al D. Lgs. n.118/2011.

BILANCIO DI **PREVISIONE** E **RENDICONTO**

Delib. **n. 124/2023/PRSE** - Comune di **Agazzano** (PC) – Prev. 2022-2024 e Rend. 2021 – Pres. Pozzato – Ref. Galiero.

Bilancio di previsione e rendiconto - Approvazione del rendiconto oltre il termine di legge.

Fattispecie: rispetto del divieto di assunzione di personale secondo quanto previsto dall'art. 9, c. 1-*quinquies*, del D. L. n. 113/2016.

a) 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 ad adempiere ed eventualmente nominare un commissario ad acta.

b) Ulteriori limitazioni per l'ente, ope legis, si ravvisano nell'esclusivo e limitato utilizzo dell'avanzo di amministrazione "presunto", anziché accertato (artt. 186 e 187 del D. Lgs. n. 267/2000), e nell'impossibilità di ricorrere all'indebitamento attraverso la contrazione di nuovi mutui, secondo quanto stabilito dall'art. 203, comma 1, lett. a) del TUEL, mentre la mancata redazione dell'apposita certificazione sui principali dati del rendiconto da parte dell'ente comporta la sospensione dell'ultima rata del contributo ordinario previsto in favore dell'ente relativamente all'anno in cui l'inadempimento è avvenuto (stante il precetto contenuto nell'art. 161, c. 1 e 3, del TUEL, quest'ultimo nel testo modificato dall'art. 27 c. 7, L. n. 448/2001).

c) Inoltre, in via provvisoria e sino all'adempimento, la ritardata approvazione del rendiconto comporta la sospensione della seconda rata del contributo ordinario (art. 21 del Principio contabile n. 3 - rendiconto degli enti locali). Va infine ricordato che la mancata approvazione del rendiconto entro il termine del 30 aprile causa, in virtù dell'articolo 227, c. 2-bis del TUEL, l'attivazione della procedura prevista dall'art. 141, c. 2, del medesimo TUEL.

(Cfr. Sez. reg. contr. per l'Emilia-Romagna, deliberazioni n. 41/2020/PRSP, n. 55/2021/PRSE, n. 109/2021/PRSE)

Bilancio di previsione e rendiconto - Fondo pluriennale vincolato (FPV), reimputazione a un solo esercizio.

a) Si ribadisce l'importanza di una scrupolosa programmazione della spesa di investimento, in coerenza con i relativi cronoprogrammi che devono essere costantemente aggiornati, e del corretto impiego del FPV, strumento essenziale al fine correggere i potenziali e sia pure apparenti fattori di squilibrio, derivanti dall'obbligo di dare immediata copertura finanziaria alle spese per il finanziamento dell'opera con risorse accertate in un determinato esercizio, tramite l'imputazione delle stesse spese su più esercizi successivi secondo la cadenza della realizzazione dell'opera e la maturazione delle relative obbligazioni passive.

b) L'articolo 183, c. 3, TUEL stabilisce che possono essere finanziate con il FPV tutte le spese degli esercizi successivi relative a investimenti per lavori pubblici a condizione che la gara sia stata formalmente indetta, con aggiudicazione definitiva entro l'esercizio successivo. In difetto, fatte salve alcune eccezioni di legge (cfr., in particolare, all. 4/1, p. 5.4. D. Lgs. n. 118/2011), l'entrata accertata confluisce nel risultato di amministrazione, sottraendosi al finanziamento del quadro economico di spesa programmato.

c) Come precisato sul punto dalla Sezione delle autonomie, l'ente locale deve impegnare le sole spese (escluse quelle di progettazione) per le quali possa "(..) dimostrare di avere effettivamente e concretamente avviato il procedimento di impiego delle risorse per la realizzazione del lavoro pubblico" (cfr. del. n. 23/SEZAUT/2015 e n. 32/SEZAUT/2015).

d) Sotto tale profilo, la Sezione delle autonomie richiama pertanto gli enti locali a impegnare la spesa di investimento in coerenza con i cronoprogrammi e a impiegare correttamente il FPV che deve sempre costituire uno strumento di misurazione della diacronia tra acquisizione di risorse e relativo impiego.

(cfr. Corte dei conti, Sez. reg. contr. Emilia-Romagna, delib. n. 138/2022/PRSE; delib. n. 157/2022/PRSE)

Bilancio di previsione e rendiconto - Efficacia del contrasto all'evasione tributaria, indicatore di tempestività dei pagamenti e debiti fuori bilancio di cui all'art. 194 c.1, lett. e) del TUEL.

Fattispecie: L'Ente ha evidenziato che il miglioramento degli incassi nel 2022 ha permesso di ridurre il fondo crediti di dubbia esigibilità, misura che tra l'altro ha contribuito al ripiano del disavanzo.

Sul fronte della spesa, nel 2021 sono stati riconosciuti debiti fuori bilancio ai sensi dell'art. 194, c.1 lett. e) del TUEL, per euro 51.827,37, derivanti dall'acquisizione di beni e servizi in violazione degli obblighi di cui ai commi 1, 2, 3, 4, dell'art. 191 del TUEL, il che sembra ricondurre alla incapacità di effettuare una corretta politica di programmazione e gestione finanziaria delle risorse e delle spese.

Indicatore di tempestività dei pagamenti elevato. (+221,50 giorni nel 2020 e +107,60 giorni nel 2022)

a) Si segnala l'esigenza di una particolare cura per le entrate proprie dell'ente locale, la qual cosa ha un'intuibile incidenza anche sull'effettiva disponibilità di cassa, mancando la quale diviene palese che il perseguimento di un obiettivo duraturo di sana gestione risulterebbe maggiormente difficoltoso, soprattutto nel caso di un indicatore di tempestività dei pagamenti notevolmente elevato.

b) Per lo smaltimento dei residui attivi è naturalmente preferibile l'esigenza di una maggiore cura nella riscossione delle entrate per garantire un equilibrio non circoscritto al momento genetico del bilancio, ma anche necessariamente in chiave dinamica (Corte cost., sent. n. 250/2013), piuttosto che conservare all'interno del risultato di amministrazione poste di entrata risalenti nel tempo che rischiano di dilatare indebitamente la correlata capacità di spesa dell'ente (ancorché attenuate dall'accantonamento al FCDE).

c) Una scarsa capacità di riscossione, rischiando di incidere sull'effettiva disponibilità in termini di cassa delle entrate previste, anche a residuo, per il finanziamento dei programmi

di spesa dell'ente, vulnera potenzialmente gli equilibri finanziari dell'ente qualora finisca con l'implicare una sovrastima dei crediti e, conseguentemente, del risultato di amministrazione (Corte cost., sent. n. 4/2020).

d) La formazione di eventuali debiti fuori bilancio costituisce indice della difficoltà dell'Ente nel governare correttamente i procedimenti di spesa attraverso il rispetto delle norme del TUEL; pertanto, gli enti sono inviatati a porre in essere tutte le azioni necessarie a rimuovere le cause che ne hanno determinato la formazione.

e) Una persistente elevatezza dell'indice di tempestività dei pagamenti impone di raccomandare agli enti l'attuazione di tutte le misure idonee ad assicurare il costante rispetto dei termini di pagamento e l'osservanza delle regole già riferite in passato, evidenziando che la loro violazione non solo lo espone alle possibili azioni di recupero dei creditori ma anche alle specifiche sanzioni stabilite dall'ordinamento, condizionandone inoltre il "buon andamento" dell'attività amministrativa contemplato dall'art. 97 della Costituzione.

f) E' sempre necessario perseguire il puntuale e costante monitoraggio delle proprie entrate mantenute a residuo e a implementare l'attività di recupero, valutando tutte le eventuali iniziative volte a superare le criticità emerse o che emergeranno, e segnalate nelle deliberazioni della scrivente Sezione n. 230/2021/PRSP e 123/2022/PRSP.

(*Cfr. Corte conti, Sez. reg. contr. Emilia-Romagna, delibb. n. 228/2021/PRSE, n. 132/2021/PRSE, n.101/2020/PRSP, n. 6/2020/PRSE, n.61/2021/PRSE, n.14/2023/PRSE, 77/2023/PRSP*)

Bilancio di previsione e rendiconto - Incongruenze sui dati relativi ai rapporti di credito/debito reciproci tra l'Ente e le società partecipate riportati nel questionario e nella Relazione dell'Organo di revisione. Dubbi sulla presenza della doppia asseverazione.

a) Si rammenta che l'Organo di revisione "(..) da un lato, assume la qualificazione di organo tecnico di controllo che somma su di sé obblighi e responsabilità della revisione, da svolgere in aderenza a precise regole giuridiche, e, dall'altro, assume l'obbligo della prestazione non nell'interesse esclusivo del committente (l'ente locale) bensì nell'interesse pubblico alla sana e corretta gestione dell'ente.

b) Depone in tal senso, la disposizione dell'art. 239 del TUEL, che ne suggella l'imprescindibile rapporto di collaborazione con la Corte dei conti, istituendo uno stretto raccordo sul piano soggettivo tra i controlli interni e quelli esterni relativi alla gestione. Il tutto in coerenza con il nuovo sistema dei controlli interni delineato dal d.l. n. 174/2012, che attribuisce all'organo di revisione una funzione neutra, a tutela ausiliaria di un interesse generale dello Stato ordinamento". (v. Sezione delle Autonomie, deliberazione n. 16/2018 "Linee guida e relativo questionario per gli Organo di revisione degli enti locali per l'attuazione dell'articolo 1, commi 166 e seguenti, della legge 23 dicembre 2005, n. 266. Rendiconto della gestione 2017").

c)Tale ausilio nei confronti della Corte dei conti deve essere svolto con la "diligenza del mandatario", assicurando la veridicità, correttezza e completezza dei dati e delle informazioni trasmesse, assumendosene la piena responsabilità. Si rammenta, infatti, al riguardo, che ai sensi dell'art. 240 TUEL i revisori "rispondono della veridicità delle loro attestazioni e adempiono ai loro doveri con la diligenza del mandatario".

d) Con specifico riferimento al questionario che l'Organo di revisione è tenuto a trasmettere alla Sezione regionale di controllo ai sensi dell'art. 1, comma 166, legge n. 266/2005, la Sezione delle autonomie ha sottolineato che le Linee guida ed il questionario costituiscono un supporto operativo fondamentale e propedeutico agli approfondimenti istruttori di cui le Sezioni regionali di controllo ravvisino la necessità, in ordine ai quali le Amministrazioni e gli Organi di revisione contabile dovranno fornire tutte le informazioni richieste. (v. Sezione delle Autonomie, deliberazione n. 12/2019 "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. rendiconto della gestione 2018").

e) L'Organo di revisione deve sempre verificare che il questionario contenga informazioni che trovano adeguata corrispondenza nei documenti contabili, in quanto, per l'espletamento del mandato, è chiamato a tenere una condotta conforme ai canoni di "diligenza" ai sensi dell'art. 240 TUEL, al fine di coadiuvare la Corte dei conti nello svolgimento dei propri poteri di sindacato a tutela del sistema finanziario dell'Ente controllato.

f) Per quanto riguarda la mancata asseverazione, questa Sezione ribadisce che l'adempimento di cui all'art. 11, comma 6, lett. j), del d.lgs. 118/2011 riguarda i rapporti con tutti gli enti strumentali e le società controllate e partecipate dal Comune e va esteso anche alle società quotate nei mercati regolamentati (cfr. deliberazione di questa Sezione regionale di controllo n. 39/2019/PRSE), in quanto l'attendibilità delle risultanze contabili è condizionata dal positivo esito di tali adempimenti, funzionali alla verifica degli equilibri di bilancio. La necessità della doppia asseverazione dei debiti e dei crediti da parte dell'Organo di revisione dell'ente territoriale e di quelli degli organismi partecipati risulta necessaria, pertanto, al fine di evitare eventuali incongruenze e per garantire la piena attendibilità dei dati.

(cfr. Corte conti, Sez. reg. contr. Emilia-Romagna, delibb. n. 13/2020/PRSE e n.61/2021/PRSE)

Bilancio di previsione e rendiconto - Affidamento transitorio del servizio economico-finanziario.

Fattispecie: nonostante l'avvio delle dovute procedure, la copertura del posto di responsabile dei servizi finanziari non è ancora avvenuta.

Sono state conferite al Sindaco le funzioni di responsabile del servizio amministrativo-contabile e il potere di adottare gli atti di cui all'art. 107 del T.U.E.L., per un anno e comunque

fino a quando sarebbe stato possibile attribuire la responsabilità di detto servizio ad altro funzionario;

L'Ente ha comunicato che considerate "le difficoltà oggettive di reperire una professionalità già matura per coprire il posto di responsabile del servizio in parola, ha provveduto ad affidare nuovamente e fino al 30 giugno 2023, la gestione transitoria dei servizi finanziari alla società Previforma SRL", trasmettendo la determinazione n. 1 del 14 gennaio 2023. Dal citato atto risulta che con determinazione n. 214/2022 venne affidata la prosecuzione della gestione dei servizi finanziari alla società Previforma SRL e che il contratto è andato in scadenza il 31 dicembre 2022.

Nel caso di specie, il Comune con determine successive, ha affidato l'attività di Service e Tutoring per quattro volte alla stessa Società, dal 10 novembre 2021 al 30 giugno 2023 (Determinazioni n. 263/2021, n. 1 e n. 214/2022 e n.1/2023).

La Sezione rileva che: a distanza di oltre due anni dalle dimissioni del responsabile del servizio finanziario, la posizione risulta ancora vacante e, pertanto, l'affidamento di funzioni proprie del Comune e, come tali, non esternalizzabili, non può più essere giustificata da asserite ragioni d'urgenza.

L'Ente dovrà provvedere tempestivamente alla copertura del posto di responsabile del servizio finanziario resosi vacante e per una riorganizzazione degli uffici/servizi, evitando, per il futuro, che si verifichino carenze, seppur transitorie, del personale adibito all'espletamento di funzioni proprie.

In conclusione, da quanto esposto ai punti precedenti discende la palese illegittimità del reiterato affidamento a soggetti esterni dell'incarico della gestione dei servizi finanziari comunali e l'emersione di potenziali profili di responsabilità erariale.

a) Per quanto riguarda il conferimento al Sindaco delle funzioni di responsabile del servizio amministrativo-contabile e del potere di adottare gli atti di cui all'art. 107 del T.U.E.L., si osserva che, nei Comuni aventi popolazione inferiore a cinquemila abitanti, la responsabilità degli uffici e dei servizi ed il potere di adottare atti, anche di natura tecnica gestionale, ben possono essere affidati, in deroga al generale principio di separazione di competenze tra organi politici (Giunta) ed organi amministrativi (Dirigenti), ad un Assessore o al Sindaco pro-tempore, come nel caso di specie, purché ciò avvenga con un regolamento motivato dell'Ente che ridisegni l'assetto organizzativo interno dell'Ente, al fine di operare un contenimento della spesa, contenimento che deve essere verificato e documentato ogni anno, con apposita deliberazione, in sede di approvazione del bilancio. E ciò senza che sia neppure necessario dimostrare la assoluta carenza, all'interno dell'Ente, di professionalità adeguate,

in quanto la norma non subordina tale possibilità a siffatta condizione, che invece è richiesta per il conferimento di incarichi ad esterni.

b) Dunque, dal combinato disposto degli artt. 50 e 107 del T.U.E.L. e dell'art. 4 del D. Lgs. 30 marzo 2001, n. 165 si evince in modo inequivocabile che nel vigente ordinamento vige, anche a livello locale, la netta distinzione fra atti di indirizzo politico-amministrativo (spettanti agli organi politici) ed atti di gestione (spettanti agli organi burocratici)". L'art. 107, c. 4, T.U.E.L., in particolare, pone una riserva di legge a garanzia della indipendenza - sotto il profilo gestionale - dei dirigenti, dotati anche di autonomo potere di spesa, rispetto agli organi politici, laddove prevede che "4. Le attribuzioni dei dirigenti, in applicazione del principio di cui all'articolo 1, comma 4, possono essere derogate soltanto espressamente e ad opera di specifiche disposizioni legislative". Tuttavia, l'art. 53, c. 23, della L. n. 388/2000 è proprio una specifica disposizione derogatoria, ritenuta compatibile col sistema normativo vigente in ragione delle ridotte dimensioni demografiche dell'Ente locale, che va, comunque, interpretata restrittivamente e non è estensibile oltre i casi e i modi espressamente regolati (Corte dei conti, Sez. reg. controllo Lombardia, delib. n. 513/2012/PAR).

c)Per quanto il vigente regolamento comunale sull'ordinamento generale degli uffici e servizi e, in particolare, l'art. 15, c. 4, stabilisca che per ragioni di economicità sia possibile attribuire le competenze gestionali al Sindaco o all'Assessore, si rileva, comunque, che la carenza di una figura professionale con le necessarie competenze tecniche può creare grave pregiudizio alla corretta ed efficiente gestione contabile dell'ente (cfr. questa Sezione, delib. n. 272/2021/PRSP del 24 dicembre 2021).

d) Per quanto attiene, invece, al conferimento alla società dell'incarico della gestione dei servizi finanziari comunali, attraverso l'affidamento delle attività di Service e Tutoring, come meglio descritte nella proposta di collaborazione professionale che costituisce parte integrante e sostanziale delle determinazioni, si rileva che il Comune ha attribuito a terzi estranei all'ente attività di collaborazione nello svolgimento di compiti tipici e istituzionalmente propri ed esclusivi del responsabile del servizio economico-finanziario, nei quali si estrinseca la gestione dell'attività finanziaria comunale (art. 153, comma 1, T.U.E.L.), quali, per esempio, la predisposizione del bilancio (art. 151, 153 T.U.E.L.), del rendiconto della gestione (art. 151, 153, 227-230 T.U.E.L.), la salvaguardia degli equilibri finanziari e complessivi della gestione e dei vincoli di finanza pubblica (art. 153, comma 4, T.U.E.L.). Dagli atti risulta inoltre che l'affidamento dell'attività di Service e Tutoring è stata affidata per quattro volte alla stessa Società dal 10 novembre 2021 al 30 giugno 2023 (Determinazioni n. 263/2021, n. 1 e n. 214/2022 e n.1/2023).

e) In proposito, si evidenzia innanzitutto che, in generale, diversamente dall'affidamento al sindaco della responsabilità del servizio finanziario ai sensi dell'art. 53, c. 23, L. n. 388/2000, gli affidamenti esterni, quale *modus operandi* del tutto eccezionale e specificamente circoscritto, possono giustificarsi soltanto in presenza dei presupposti, condizioni, procedure

e limiti puntualmente individuati dal Legislatore, dei quali l'Amministrazione è tenuta a dare specifico conto nella motivazione del provvedimento che stabilisce il ricorso a tale modalità di affidamento di funzioni pubbliche. Si pensi ai requisiti della "assenza di professionalità analoghe presenti all'interno dell'ente" (art. 110, c. 2, T.U.E.L.) e della "impossibilità oggettiva di utilizzare le risorse umane disponibili al suo interno" (art. 7, c. 6, D. Lgs. 30 marzo 2001 n. 165).

f) Inoltre, la questione afferisce al tema della "esternalizzabilità" delle funzioni del responsabile del servizio finanziario: esso postula implicitamente la riconducibilità delle attività in esame alla - antica ma sempre valida - distinzione tra le nozioni di "funzione" e quella di "servizio", "essendo la prima essenzialmente diretta all'esplicazione in pubbliche potestà e risolvendosi l'attività esplicata dagli uffici destinati all'esercizio di servizi precipuamente in attività di ordine tecnico o materiale" (cfr. Tar Lazio, sent. n. 1512 del 30 settembre 1997).

g) La distinzione tra i servizi pubblici e le pubbliche funzioni - presa in considerazione dalla giurisprudenza anche di questa Corte (*ex multis*, Corte conti, Sez. contr. Lombardia, delib. n. 627/2011/PAR; Sez. contr. Lazio, delib. n. 15/2011/PAR; Sez. contr. Piemonte, n. 47/2011/PAR) - è peraltro nota anche alla legislazione sulle autonomie locali che, in varie disposizioni della legge stessa, ha fatto più volte uso sia del termine funzioni che di quello di servizi (in termini, cfr. Tar Lazio, sent. n. 1512 del 30 settembre 1997).

h) La ratio è chiara: ove per l'espletamento di un determinato servizio si possa attingere al mercato attraverso il ricorso a professionisti esterni con possibili aggravi di costi per il bilancio, l'amministrazione può e deve effettuare una valutazione sull'economicità della spesa affidando il servizio a risorse interne e compensandole in modo specifico, escludendo, nel contempo, che le risorse siano potenzialmente destinabili alla generalità dei dipendenti dell'ente attraverso lo svolgimento della contrattazione integrativa (Corte dei conti, SS.RR.QM n. 51/CONTR/2011).

i) L'alternativa *make or buy*, che connota imprescindibilmente le attività comunali per ciò che concerne il ruolo del responsabile del servizio finanziario, viene sciolta dal legislatore del D.L. n. 174/2012 circa l'ascrivibilità dell'attività di controllo interno sugli equilibri, che connota precipuamente l'attività del responsabile finanziario, ad una pubblica funzione, come tale "non esternalizzabile".

l) Militano in tal senso una serie di considerazioni.

l1)In primo luogo, le norme del D.L. n. 174 2012 delineano una architettura dei controlli basati sul necessario apporto degli organi comunali: in particolare, l'art. 147-quinquies del T.U.E.L., per quel che qui rileva, al c. 1, sottolinea che: "Il controllo sugli equilibri finanziari è svolto sotto la direzione e il coordinamento del responsabile del servizio finanziario e mediante la vigilanza dell'organo di revisione, prevedendo il coinvolgimento attivo degli organi di

governo, del direttore generale, ove previsto, del segretario e dei responsabili dei servizi, secondo le rispettive responsabilità".

l2) In altri termini, la riconduzione di un ambito materiale di competenza comunale alle modalità di un'azione amministrativa di stampo autoritativo che sfocia in provvedimenti (come, ad esempio, le determinazioni di impegno di spesa, su cui cfr. questa Sezione, delib. n. 114/2022/PRSP) induce a ritenere che si tratti di una vera e propria funzione, non surrogabile, né tanto meno "esternalizzabile".

m) Ne consegue che l'ente locale non può far ricorso all'affidamento di incarichi a soggetti estranei per lo svolgimento di funzioni pubbliche tipiche dell'organizzazione comunale, come quella di responsabile del servizio finanziario, che deve, invece, necessariamente essere attribuita a personale che dovrebbe essere previsto in organico, in quanto costitutiva dell'organizzazione dell'ente comunale. Diversamente si ricadrebbe, per le ragioni dette, in una non consentita surrettizia forma di esternalizzazione, con ulteriore conseguente elusione delle disposizioni in materia di accesso all'impiego nelle pubbliche amministrazioni, nonché di contenimento della spesa di personale.

n) Viene inoltre in evidenza la violazione dell'art. 36 del D. Lgs. 50/2016, applicabile ratione temporis alla fattispecie in esame, in forza del quale anche nelle procedure di affidamento diretto le stazioni appaltanti devono rispettare il principio di rotazione e che stabilisce "in applicazione del principio di rotazione è vietato l'affidamento o l'aggiudicazione di un appalto al contraente uscente nei casi in cui due consecutivi affidamenti abbiano a oggetto una commessa rientrante nello stesso settore merceologico, oppure nella stessa categoria di opere, oppure nello stesso settore di servizi".

o) Come indicato nelle Linee guida n. 4 Anac, di attuazione del D. Lgs. 18 aprile 2016, n. 50, recanti "Procedure per l'affidamento dei contratti pubblici di importo inferiore alle soglie di rilevanza comunitaria, indagini di mercato e formazione e gestione degli elenchi di operatori economici", Il principio di rotazione degli inviti e degli affidamenti si applica alle procedure rientranti nel medesimo settore merceologico e determina che l'affidamento al contraente uscente abbia carattere eccezionale, richiedendo stringenti oneri motivazionali. Ratio della norma è non solo di favorire la distribuzione delle opportunità degli operatori economici di essere affidatari di un contratto pubblico, ma anche quella di evitare il consolidarsi di rapporti troppo stretti tra stazione appaltante e operatore economico.

p) Il principio di buon andamento presuppone un'attenta programmazione delle fuoriuscite e delle assunzioni di personale al fine di evitare che, per l'erogazione di servizi essenziali che l'ente è tenuto ad espletare, si renda necessario il ricorso a forme di esternalizzazione delle funzioni tipiche, producendo un vulnus nell'organizzazione del personale.

q) E' sempre necessario valutare una organizzazione degli uffici/servizi volta ad impedire che le dimissioni di un'unità di personale lascino sprovvisto l'intero Settore finanziario, privandolo del supporto organizzativo indispensabile per l'espletamento delle funzioni e

determinando quella situazione di "vacanza" di posti, addotta a fondamento del successivo conferimento dell'incarico al Sindaco e della collaborazione professionale di un soggetto estraneo, stante la necessità di garantire la continuità del fondamentale servizio finanziario e gli adempimenti propri del servizio medesimo.

r) Si rileva la palese illegittimità del reiterato affidamento a soggetti esterni dell'incarico della gestione dei servizi finanziari comunali e l'emersione di potenziali profili di responsabilità erariale.

s) Giova evidenziare la fondamentale distinzione tra l'affidamento di un servizio all'esterno, legittimo qualora si verifichino particolari condizioni, in un contesto di programmazione e di concorrenzialità, e l'esternalizzazione di una funzione dell'Ente, equivalente al mancato compimento, da parte dei soggetti specificamente responsabili, di attività amministrative essenziali.

t) la finalità della norma di cui all'art. 53, c. 23, L. n. 388/2000 di operare un contenimento della spesa (obiettivo, peraltro, che deve essere documentato ogni anno, con apposita deliberazione, in sede di approvazione del bilancio) rischia di essere disattesa per effetto di affidamenti di incarichi per la gestione del servizio finanziario a società esterne.

(*cfr. Corte conti, Sez. reg. contr. Emilia-Romagna, delib. n. 123/2022/PRSE*)

BILANCIO DI PREVISIONE E RENDICONTO

Delib. **n. 125/2023/PRSE** - Comune di **Salsomaggiore Terme** (PR) – Prev. 2022-2024 e Rend. 2021 – Pres. Pozzato – Primo Ref. Scognamiglio.

Fattispecie: Il principale elemento di criticità è rappresentato dalla vicenda relativa alla lettera di *patronage* prestata dall'Ente (congiuntamente alla Regione Emilia-Romagna e alla Provincia di Parma) e divenuta fonte una potenziale, ma sostanziosa, esposizione debitoria da parte dello stesso.

In questo contesto giova rammentare che nel 2009 il Comune di Salsomaggiore, la Provincia di Parma e la Regione Emilia-Romagna, in qualità ognuno di azionisti della società Terme di Salsomaggiore e di Tabiano S.p.A., si impegnarono, a mezzo di una lettera di patronage, a subentrare in un contratto di *leasing* – stipulato solo successivamente con un pool di banche - in caso di mancato o ritardato inadempimento da parte della società.

La Società risulta ora in concordato preventivo dal 2015 e tale concordato prevede il pagamento di un debito nei confronti del Comune di Salsomaggiore, che si stima riscuotibile per un importo di € 193.894,76.

Sta di fatto che per effetto della prestazione della garanza patrimoniale legata alla più volte richiamata lettera di patronage, il pool di banche finanziatrici ritiene di vantare un credito, nei confronti degli Enti soci, di oltre 10 milioni.

Il Comune, da un lato, sostiene che vi sarebbero dubbi sulla reale esigibilità del credito, nei propri confronti, da parte del pool di banche; dall'altro lato, sembra ritenere di aver soddisfatto ogni pretesa attraverso la cessione al pool dell'immobile, oggetto del contratto di leasing, nel 2017. La lettera di patronage è venuta a costituire, nella sostanza, un'illegittima forma di soccorso finanziario nei confronti della società Terme di Salsomaggiore e di Tabiano S.p.A.

Nel 2022 il Comune ha effettuato un accantonamento.

Delibera inviata in procura per le valutazioni di competenza.

a) Garantire un contratto di *leasing* senza una sufficiente valutazione preliminare e senza una adeguata protezione legale, rappresenta una situazione critica per un ente in quanto potrebbe comportare una potenziale esposizione debitoria.

b) Inoltre, garantire un contratto di *leasing* senza una debita valutazione preliminare dei rischi finanziari connessi e senza l'adozione di misure idonee a tutelare gli interessi finanziari di un comune comporta la violazione dei principi di prudenza e sostenibilità finanziaria, sanciti dal Decreto legislativo 175/2016.

c) Nell'incertezza sulla quantificazione di un debito si ritiene ragionevole la scelta di effettuare un accantonamento prudenziale. Tale decisione è congruente con il principio di prudenza, che sottolinea la necessità di adottare misure caute nella gestione delle risorse finanziarie.

d) E 'necessario determinare gli accantonamenti in base a un'adeguata e sempre aggiornata valutazione dei rischi, in un quadro di presidio e di mantenimento degli equilibri di bilancio, per preservare eventuali esiti negativi.

e) E 'sempre importante che venga definita, con un ragionevole grado di certezza, la reale esposizione debitoria di un ente. Ciò consentirebbe di evitare due situazioni indesiderate: da un lato, nel caso nulla sia dovuto, il blocco inutile di risorse che potrebbero altrimenti essere utilizzate per scopi pubblici; dall'altro lato, una stima imprecisa dell'accantonamento necessario per mantenere l'equilibrio di bilancio, nel caso in cui, invece, risulti effettivamente un debito da coprire.

BILANCIO DI PREVISIONE E RENDICONTO

Delib. **n. 145/2023/PRSE** - Comune di **Zerba** (PC) – Prev. 2022-2024 e Rend. 2021 – Pres. Pozzato – Primo Ref. Scognamiglio.

Conclusivamente, la Corte dei conti, poiché il Comune ha concordato circa l'aver sinora incorrettamente contabilizzato contributi a rendicontazione e fondo crediti di dubbia esigibilità, impegnandosi ad effettuare le opportune correzioni, ritiene di ordinare al responsabile finanziario di effettuare le correzioni entro il termine del corrente esercizio e di dare conto, entro la fine dell'anno 2023, a questa Sezione, con relazione firmata anche dall'Organo di revisione, delle correzioni effettuate.

Bilancio di previsione e rendiconto - Errata contabilizzazione di contributi a rendicontazione.

Fattispecie: non ancora rendicontati. Il Comune, imputando tutte le relative entrate al primo esercizio, non ha rispettato il principio contabile. Vero è che, in tale evenienza, una iscrizione di pari importo al fondo pluriennale vincolato neutralizza l'effetto espansivo della capacità di spesa. L'Ente si impegna ad effettuare le opportune correzioni.

a) In base a quanto previsto dal punto 3.6 dell'allegato 4/2 al D.Lgs. 118/2011, in caso di trasferimenti a rendicontazione, l'ente beneficiario ha titolo ad accertare le entrate con imputazione ai medesimi esercizi cui sono stati registrati gli impegni da parte dell'ente erogatore ovvero, nel caso in cui l'erogatore non adotti il principio della competenza finanziaria potenziata, agli esercizi in cui l'ente beneficiario stesso prevede di impegnare la spesa cui il trasferimento è destinato.

b) L' ente beneficiario è tenuto ad imputare i trasferimenti in entrata solo all'esercizio in cui prevede di effettuare la relativa rendicontazione.

c) Tale principio contabile altro non è che espressione del generale principio della contabilità finanziaria potenziata, in base al quale possono essere iscritte in bilancio solo obbligazioni che si prevede saranno esigibili nell'esercizio.

d) Diversamente operando - vale a dire iscrivendo in entrata i contributi a rendicontazione prima del verificarsi della condizione legittimante il maturare del credito nei confronti del soggetto erogante - l'ente andrebbe a sovrastimare le entrate relative all'esercizio in cui esse vengono in tal modo anticipatamente imputate, con conseguente rischio per i complessi equilibri del bilancio, attraverso una dilatazione della capacità di spesa.

e) Vero è che, in tale evenienza, una iscrizione di pari importo al fondo pluriennale vincolato neutralizza tale effetto espansivo.

f) L' errata contabilizzazione dei contributi a rendicontazione rileva di per sé, in quanto:

f1) da un lato, essa è in grado di compromettere il valore dei parametri obiettivi di cui all'art. 242 del TUEL;

f2) dall'altro lato, fornisce una rappresentazione alterata dei principali aggregati del bilancio, nel mancato rispetto, quindi, dei principi di veridicità (per il quale il bilancio deve rappresentare le reali condizioni delle operazioni di gestione di natura economica, patrimoniale e finanziaria di esercizio), attendibilità (per il quale le previsioni devono essere basate su fondate aspettative di acquisizione e di utilizzo delle risorse), correttezza (che impone il rispetto formale e sostanziale delle norme che disciplinano la redazione dei documenti contabili) e comprensibilità (per il quale l'articolazione del sistema di bilancio deve essere tale da facilitarne la comprensione e permetterne la consultazione rendendo evidenti le informazioni previsionali, gestionali e di rendicontazione in esso contenute) - cfr. all. 1 al D.Lgs. n. 118/2011.

(cfr. Sez. reg. contr. Emilia-Romagna, dell. n. 49/2023/PRSE, n. 66/2023/PRSE, n. 67/2023/PRSE)

Bilancio di previsione e rendiconto - Errata contabilizzazione del fondo crediti di dubbia esigibilità.

Fattispecie: A rendiconto 2021, il fondo crediti di dubbia esigibilità è pari a meno dell'1% delle entrate proprie dell'Ente, dato non compatibile con la effettiva capacità di riscossione dello stesso. In occasione di audizione, il Comune ha concordato circa l'aver sinora incorrettamente contabilizzato il fondo crediti di dubbia esigibilità, per mancata considerazione delle entrate di cui al titolo III.

a) È necessario un attento monitoraggio delle riscossioni sulle entrate proprie e considerare, ai fini del calcolo del fondo crediti di dubbia esigibilità da accantonare, tutte le categorie di entrata che negli esercizi precedenti abbiamo fatto registrare, in maniera non episodica, percentuali di riscossione inferiori al 100%.

b) Una scarsa capacità di riscossione, rischiando di incidere sull'effettiva disponibilità, in termini di cassa, delle entrate previste a preventivo per il finanziamento dei programmi di spesa dell'Ente, rischia di renderne vulnerabili gli equilibri finanziari qualora finisca con l'implicare una sovrastima dei crediti e, conseguentemente, del risultato di amministrazione.

(cfr., tra le moltissime: deliberazioni nn. 35/2023/PRSE, 34/2023/PRSE, 174/2022/PRSE, 107/2022/PRSE, 90/2022/PRSE)

BILANCIO DI PREVISIONE E RENDICONTO

Delib. **n. 146/2023/PRSE** - Comune di **Coli** (PC) – Prev. 2022-2024 e Rend. 2021 – Pres. Pozzato – Primo Ref. Scognamiglio.

Conclusivamente, la Corte dei conti, poiché il Comune ha concordato circa l'aver sinora incorrettamente contabilizzato contributi a rendicontazione e fondo crediti di dubbia esigibilità, impegnandosi ad effettuare le opportune correzioni, ritiene di ordinare al responsabile finanziario di effettuare le correzioni entro il termine del corrente esercizio e di dare conto, entro la fine dell'anno 2023, a questa Sezione, con relazione firmata anche dall'Organo di revisione, delle correzioni effettuate.

Bilancio di previsione e rendiconto - Errata contabilizzazione di contributi a rendicontazione.

Fattispecie: il Comune ha dettagliatamente descritto la provenienza dei residui attivi delle entrate in conto capitale (titolo 4°), specificando che: € 423.512,16 si riferiscono a contributi ministeriali soggetti a rendicontazione; € 358.355,03 riguardano contributi regionali a rendicontazione, relativamente ai quali è stato costituto il fondo pluriennale vincolato per € 22.111,27. Trattasi quindi, per lo più, di contributi a rendicontazione, non ancora rendicontati. Il Comune imputando tutte le relative entrate al primo esercizio, non ha rispettato il principio contabile. Vero è che, in tale evenienza, una iscrizione di pari importo al fondo pluriennale vincolato neutralizza l'effetto espansivo della capacità di spesa. L'Ente si è impegnato ad effettuare le opportune correzioni.

a) Si rammenta che, in base a quanto previsto dal punto 3.6 dell'allegato 4/2 al d.lgs. 118/2011, in caso di trasferimenti a rendicontazione, l'ente beneficiario ha titolo ad accertare le entrate con imputazione ai medesimi esercizi cui sono stati registrati gli impegni da parte dell'ente erogatore ovvero, nel caso in cui l'erogatore non adotti il principio della competenza finanziaria potenziata, agli esercizi in cui l'ente beneficiario stesso prevede di impegnare la spesa cui il trasferimento è destinato.

b) Ciò significa che l'ente beneficiario è tenuto ad imputare i trasferimenti in entrata solo all'esercizio in cui prevede di effettuare la relativa rendicontazione.

c) Tale principio contabile altro non è che espressione del generale principio della contabilità finanziaria potenziata, in base al quale possono essere iscritte in bilancio solo obbligazioni che si prevede saranno esigibili nell'esercizio. Diversamente operando - vale a dire iscrivendo in entrata i contributi a rendicontazione prima del verificarsi della condizione legittimante il maturare del credito nei confronti del soggetto erogante - l'ente andrebbe a sovrastimare le entrate relative all'esercizio in cui esse vengono in tal modo anticipatamente imputate, con conseguente rischio per i complessi equilibri del bilancio, attraverso una dilatazione della capacità di spesa.

d) L' errata contabilizzazione dei contributi a rendicontazione rileva di per sé, in quanto:

d1) da un lato, essa è in grado di compromettere il valore dei parametri obiettivi di cui all'art. 242 del TUEL;

d2) dall'altro lato, fornisce una rappresentazione alterata dei principali aggregati del bilancio, nel mancato rispetto, quindi, dei principi di veridicità (per il quale il bilancio deve rappresentare le reali condizioni delle operazioni di gestione di natura economica, patrimoniale e finanziaria di esercizio), attendibilità (per il quale le previsioni devono essere basate su fondate aspettative di acquisizione e di utilizzo delle risorse), correttezza (che impone il rispetto formale e sostanziale delle norme che disciplinano la redazione dei documenti contabili) e comprensibilità (per il quale l'articolazione del sistema di bilancio deve essere tale da facilitarne la comprensione e permetterne la consultazione rendendo evidenti le informazioni previsionali, gestionali e di rendicontazione in esso contenute) - cfr. all. 1 al D.Lgs. n. 118/2011.

(*cfr. Sez. reg. contr. Emilia-Romagna, dell. n. 49/2023/PRSE, n. 66/2023/PRSE, n. 67/2023/PRSE*)

Bilancio di previsione e rendiconto - Errata contabilizzazione del fondo crediti di dubbia esigibilità.

Fattispecie: A rendiconto 2021, il fondo crediti di dubbia esigibilità è pari a meno dell'1% delle entrate proprie dell'Ente, dato non compatibile con la effettiva capacità di riscossione dello stesso. In occasione di audizione, il Comune ha concordato circa l'aver sinora incorrettamente contabilizzato il fondo crediti di dubbia esigibilità, probabilmente anche a causa di un problema informatico, impegnandosi ad effettuare le opportune correzioni.

a) È necessario un attento monitoraggio delle riscossioni sulle entrate proprie ed a considerare, ai fini del calcolo del fondo crediti di dubbia esigibilità da accantonare, tutte le categorie di entrata che negli esercizi precedenti abbiamo fatto registrare, in maniera non episodica, percentuali di riscossione inferiori al 100%.

b) Una corretta determinazione del fondo crediti di dubbia esigibilità non esime gli enti dall'attuare tempestivi interventi correttivi al fine di migliorare la riscossione.

c) Una scarsa capacità di riscossione, rischiando di incidere sull'effettiva disponibilità, in termini di cassa, delle entrate previste a preventivo per il finanziamento dei programmi di spesa dell'Ente, rischia di renderne vulnerabili gli equilibri finanziari qualora finisca con l'implicare una sovrastima dei crediti e, conseguentemente, del risultato di amministrazione.

(*cfr., tra le moltissime: deliberazioni nn. 35/2023/PRSE, 34/2023/PRSE, 174/2022/PRSE, 107/2022/PRSE, 90/2022/PRSE*)

BILANCIO DI PREVISIONE E RENDICONTO

Delib. **n. 147/2023/PRSE** - Comune di **Corniglio** (PR) – Prev. 2022-2024 e Rend. 2021 –Pres. Pozzato – Primo Ref. Scognamiglio.

Bilancio di previsione e rendiconto - Errata contabilizzazione di contributi a rendicontazione.

Fattispecie: Il Comune imputando tutte le relative entrate al primo esercizio, non ha rispettato il principio contabile. Vero è che, in tale evenienza, una iscrizione di pari importo al fondo pluriennale vincolato neutralizza l'effetto espansivo della capacità di spesa. L'Ente si è impegnato ad effettuare le correzioni.

a) In base a quanto previsto dal punto 3.6 dell'allegato 4/2 al d.lgs. 118/2011, in caso di trasferimenti a rendicontazione, l'ente beneficiario ha titolo ad accertare le entrate con imputazione ai medesimi esercizi cui sono stati registrati gli impegni da parte dell'ente erogatore ovvero, nel caso in cui l'erogatore non adotti il principio della competenza finanziaria potenziata, agli esercizi in cui l'ente beneficiario stesso prevede di impegnare la spesa cui il trasferimento è destinato.

b) L'ente beneficiario è tenuto ad imputare i trasferimenti in entrata solo all'esercizio in cui prevede di effettuare la relativa rendicontazione.

c) Tale principio contabile altro non è che espressione del generale principio della contabilità finanziaria potenziata, in base al quale possono essere iscritte in bilancio solo obbligazioni che si prevede saranno esigibili nell'esercizio.

d)Diversamente operando - vale a dire iscrivendo in entrata i contributi a rendicontazione prima del verificarsi della condizione legittimante il maturare del credito nei confronti del soggetto erogante - l'ente andrebbe a sovrastimare le entrate relative all'esercizio in cui esse vengono in tal modo anticipatamente imputate, con conseguente rischio per i complessi equilibri del bilancio, attraverso una dilatazione della capacità di spesa.

e) Tuttavia, la errata contabilizzazione dei contributi a rendicontazione rileva di per sé, in quanto:

e1) da un lato, essa è in grado di compromettere il valore dei parametri obiettivi di cui all'art. 242 del TUEL;

e2) dall'altro lato, fornisce una rappresentazione alterata dei principali aggregati del bilancio, nel mancato rispetto, quindi, dei principi di veridicità (per il quale il bilancio deve rappresentare le reali condizioni delle operazioni di gestione di natura economica, patrimoniale e finanziaria di esercizio), attendibilità (per il quale le previsioni devono essere basate su fondate aspettative di acquisizione e di utilizzo delle risorse), correttezza (che impone il rispetto formale e sostanziale delle norme che disciplinano la redazione dei documenti contabili) e comprensibilità (per il quale l'articolazione del sistema di bilancio

deve essere tale da facilitarne la comprensione e permetterne la consultazione rendendo evidenti le informazioni previsionali, gestionali e di rendicontazione in esso contenute) - cfr. all. 1 al D.Lgs. 118/2011.

(*cfr. Sez. reg. contr. Emilia-Romagna, dell. n. 49/2023/PRSE, n. 66/2023/PRSE, n. 67/2023/PRSE*).

Bilancio di previsione e rendiconto - Errata contabilizzazione del fondo crediti di dubbia esigibilità.

Fattispecie: A rendiconto 2021, il fondo crediti di dubbia esigibilità è pari a circa l'1% delle entrate proprie dell'Ente, dato non compatibile con la effettiva capacità di riscossione dello stesso. Non sono state considerate le entrate di cui al titolo III.

a) Si invitano gli enti ad un attento monitoraggio delle riscossioni sulle entrate proprie ed a considerare, ai fini del calcolo del fondo crediti di dubbia esigibilità da accantonare, tutte le categorie di entrata che negli esercizi precedenti abbiamo fatto registrare, in maniera non episodica, percentuali di riscossione inferiori al 100%.

b) Una corretta determinazione del fondo crediti di dubbia esigibilità non esime gli enti dall'attuare tempestivi interventi correttivi al fine di migliorare la riscossione.

c) Una scarsa capacità di riscossione, rischiando di incidere sull'effettiva disponibilità, in termini di cassa, delle entrate previste a preventivo per il finanziamento dei programmi di spesa dell'Ente, rischia di renderne vulnerabili gli equilibri finanziari qualora finisca con l'implicare una sovrastima dei crediti e, conseguentemente, del risultato di amministrazione.

(*deliberazioni nn. 35/2023/PRSE, 34/2023/PRSE, 174/2022/PRSE, 107/2022/PRSE, 90/2022/PRSE*)

BILANCIO DI PREVISIONE E RENDICONTO

Delib. **n. 148/2023/PRSE** - Comune di **Vergato** (BO) – Prev. 2022-2024 e Rend. 2021 – Pres. Pozzato – Primo Ref. Scognamiglio.

Bilancio di previsione e rendiconto - Scarsa capacità di riscossione delle entrate tributarie in conto competenza e delle entrate extratributarie in conto residui

a) Una scarsa capacità di riscossione, rischiando di incidere sull'effettiva disponibilità, in termini di cassa, delle entrate previste a preventivo per il finanziamento dei programmi di spesa dell'ente, rischia di renderne vulnerabili gli equilibri finanziari qualora finisca con l'implicare una sovrastima dei crediti e, conseguentemente, del risultato di amministrazione.

b) Gli accantonamenti al fondo crediti di dubbia esigibilità, conseguenti alle difficoltà sul lato della riscossione, per quanto in grado di neutralizzare tali effetti sul risultato di amministrazione, non possono essere considerati risolutivi in una prospettiva di lungo periodo, entro la quale l'ente deve provvedere ad azionare opportune leve organizzative che consentano l'effettiva affluenza di entrate in bilancio, tali da consentire una programmazione delle spese volta ad approntare le necessarie misure per soddisfare i bisogni della collettività.

c) La riscossione dei tributi è attività necessaria ed indispensabile per garantire risorse ai comuni. Dal principio di indisponibilità dell'obbligazione tributaria si ricava l'irrinunciabilità della potestà impositiva, con i corollari della non prorogabilità del recupero delle somme a tale titolo dovute e della necessità che l'azione del Comune sia tempestivamente volta ad evitare la prescrizione del credito tributario.

d) Si evidenza la sostanziale illiceità di qualsiasi azione od omissione volta non solo a procrastinare l'adempimento degli obblighi tributari ma, anche, la non solerte gestione della riscossione degli stessi (cfr., tra le moltissime: Sez. reg. contr. Emilia-Romagna, deliberazioni nn. 146/2022/PRSE, 113/2022/PRSE).

(*cfr. Sezione regionale di controllo per l'Emilia-Romagna, dell. n. 49/2023/PRSE n. 65/2023/PRSE, n. 67/2023/PRSE, n. 85/2023/PRSE*).

Bilancio di previsione e rendiconto - Reimputazione ad un solo esercizio del fondo pluriennale vincolato.

a) Si evidenzia l'importanza di una scrupolosa programmazione della spesa di investimento, in coerenza con i relativi cronoprogrammi, che devono essere costantemente aggiornati, e del corretto impiego del FPV, strumento essenziale al fine di avvicinare il momento dell'acquisizione delle risorse a quello del loro impiego, secondo il principio della competenza finanziaria potenziata.

b) Puntuali indicazioni in tal senso sono contenute nel par. 3 delle Linee di indirizzo della deliberazione della Sezione delle Autonomie n. 2/2021/INPR, ove viene esaltato il ruolo fondamentale della fase di programmazione e progettazione degli investimenti pubblici e viene ribadito il ruolo strategico del cronoprogramma, che implica l'individuazione delle risorse finanziarie, la scomposizione del lavoro in fasi e la determinazione dei tempi di realizzazione di ciascuna fase.

c) Le regole contabili contengono strumenti in grado di accompagnare l'intero ciclo dell'investimento, monitorando il rispetto del cronoprogramma e fornendo indicazioni utili in chiave di controlli interni.

d) È pertanto sempre necessario pianificare l'organizzazione, soprattutto il canale di comunicazione tra uffici tecnici e ragioneria, impostando la programmazione in coerenza con

cronoprogrammi dettagliati e attendibili in funzione dei quali impostare le previsioni di bilancio.

(*cfr. Sezione regionale di controllo per l'Emilia-Romagna, dell. n n. 66/2023/PRSE - n. 67/2023/PRSE*).

BILANCIO DI PREVISIONE E RENDICONTO

Delib. **n. 171/2023/PRSE** - Comune di **Faenza** (RA) – Prev. 2022-2024 e Rend. 2021 – Pres. Pozzato – Ref. Galiero.

Bilancio di previsione e rendiconto - Residui attivi conservati

Fattispecie: la Sezione, pur prendendo atto del progressivo recupero del disavanzo ad un ritmo maggiore di quello previsto e di un decremento, rispetto all'anno precedente, dei residui attivi provenienti dalla gestione residui rileva un incremento dei residui attivi di natura tributaria. L'Organo di revisione rileva una percentuale di smaltimento piuttosto bassa evidenziando per le principali entrate di natura tributaria, quali IMU e TARI, come le riscossioni siano state influenzate dalle normative in materia emergenziale per l'IMU e come la seconda rata del pagamento TARI venga incassata nell'anno successivo a quello dell'accertamento.

a) Una scarsa capacità di riscossione, incidendo sull'effettiva disponibilità in termini di cassa delle entrate previste a preventivo, rischia di vulnerare gli equilibri finanziari dell'ente.

b) L'ente deve, da un lato, procedere ad un rigoroso monitoraggio dei residui iscritti, verificando, in sede di riaccertamento, le ragioni del loro mantenimento, dall'altro deve porre in essere tutte le misure necessarie per incrementare la capacità di riscossione degli stessi.

c) Prima dell'inserimento nel conto del bilancio dei residui attivi e passivi, l'ente locale deve provvedere all'operazione di riaccertamento ordinario degli stessi, consistente nella revisione delle ragioni del loro mantenimento in tutto o in parte e nella corretta imputazione in bilancio, secondo le modalità di cui all'art. 3, c. 4, del D. Lgs. 23 giugno 2011, n. 118, e successive modificazioni.

d) Il riaccertamento ordinario dei residui è operazione prodromica alla corretta determinazione del risultato di amministrazione del rendiconto della gestione e incide sull'attendibilità di questo, conducendo per converso una sovrastima dei residui attivi o una sottostima di quelli passivi a una non veridica determinazione dell'avanzo/disavanzo dell'ente.

e) In tale operazione, un ruolo essenziale gioca il revisore contabile dell'Ente, il quale rende il parere sulla relativa deliberazione in vista dell'approvazione del rendiconto.

f) Gli eventuali accantonamenti al FCDE conseguenti alle difficoltà sul lato della riscossione, per quanto in grado di neutralizzare tali effetti, non possono essere considerati risolutivi in una prospettiva di lungo periodo, entro la quale l'ente deve provvedere ad azionare opportune leve organizzative che consentano l'effettiva affluenza di entrate in bilancio tali da consentire una programmazione delle spese necessarie a soddisfare i bisogni della collettività

Bilancio di previsione e rendiconto - Mancata doppia asseverazione dei dati relativi ai rapporti di credito/debito reciproci.

a) Alla luce del dettato normativo, la relazione sulla gestione allegata al rendiconto deve descrivere gli esiti della verifica dei crediti e debiti reciproci con i propri enti strumentali e le società controllate e partecipate. Tale documento illustrativo fornisce una rappresentazione della gestione dell'ente, nonché dei fatti di rilievo verificatisi dopo la chiusura dell'esercizio e di ogni eventuale informazione utile ad una migliore comprensione dei dati contabili.

b) Sul punto la giurisprudenza contabile ha sottolineato, già con riferimento all'art. 6, c. 4 del D.L. n. 95/2012, che la ratio della norma appariva quella di rendere monitorabili e trasparenti i reciproci rapporti finanziari fra ente e società partecipate discendenti dai relativi contratti di servizio, esigenza che si manifesta nei confronti di qualunque organismo societario.

c) Obiettivo della norma è quello di arginare il disallineamento delle poste debitorie e creditorie che spesso si riscontra nei bilanci della partecipata e dell'ente pubblico socio. L'obiettivo, pertanto, è quello di offrire dati certi circa i rapporti finanziari tra l'ente pubblico e la partecipata; e di stimolare, se necessario, processi di correzione di eventuali discordanze.

d) Se questa è la ratio dell'intervento normativo, è allora evidente che la latitudine oggettiva della norma non può essere limitata alle sole partecipazioni di primo grado, con esclusione di tutte le partecipazioni indirette (cfr. Sezione regionale di controllo per la Lombardia, delib. n. 479/2013/PAR).

e) La Sezione delle autonomie ha evidenziato che la corretta rilevazione delle ridette posizioni mira a salvaguardare gli equilibri di bilancio, attenuando il rischio di emersione di passività latenti per l'ente territoriale, suscettibili di tradursi in un esborso finanziario (come avviene nel caso di un debito sottostimato nella contabilità dell'ente e sovraesposto in quello della società partecipata) (cfr. delib. n. 2/2016/QMIG).

f) L'adempimento di cui all'art. 11, c. 6, lett. j) del D. Lgs. n.118/2011 riguarda i rapporti con tutti gli enti strumentali e le società controllate e partecipate dal Comune e va esteso a tutte le società partecipate, anche indirettamente.

BILANCIO DI PREVISIONE E RENDICONTO

Delib. **n. 174/2023/PRSE**- Comune di **Sasso Marconi** (BO) – Prev. 2022-2024 e Rend. 2021 – Pres. Pozzato – Ref. Galiero.

Bilancio di previsione e rendiconto - Tardivo invio dei dati di rendiconto alla Banca Dati Amministrazioni Pubbliche (BDAP).

Fattispecie: la trasmissione dei dati alla BDAP è stata effettuata oltre il termine stabilito dall'art. 9, c. 1-*quinquies*, del D.L. 24 giugno 2016, n. 113, convertito, con modificazioni, dalla L. 7 agosto 2016, n. 160, in trenta giorni dal termine previsto per l'approvazione del rendiconto, come modificato dall'art. 1, c. 904, L. 30 dicembre 2018, n. 145 a decorrere dal 1° gennaio 2019. Il Comune non ha proceduto ad assunzioni di personale a qualsiasi titolo.

a) La previsione di una banca dati uniforme, in materia finanziaria, per tutti gli enti del comparto pubblico trova fondamento normativo nell'art. 13, c. 1, della L. 31 dicembre 2009, n. 196.

b) Ai sensi dell'art. 4, commi 6 e 7, del D. Lgs. n. 118/2011, le regioni, gli enti locali e i loro organismi ed enti strumentali trasmettono le previsioni di bilancio e le risultanze del consuntivo, aggregate secondo la struttura del piano dei conti, alla banca dati delle amministrazioni pubbliche di cui al menzionato art. 13, sulla base di schemi, tempi e modalità definiti con decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze.

c) A dare attuazione alla summenzionata previsione normativa è intervenuto il decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze del 12 maggio 2016 che, agli artt. 1, 2 e 3, ha individuato tassativamente gli atti da trasmettere alla BDAP: il bilancio di previsione e le relative variazioni, il rendiconto della gestione, il bilancio consolidato, compresi tutti i relativi allegati, il piano degli indicatori e dei risultati attesi di bilancio nonché i dati di previsione e di rendiconto secondo la struttura del piano dei conti integrato.

d) L'invio dei dati alla BDAP assolve all'obbligo previsto dall'art. 227, c. 6, del D.L. 18 agosto 2000, n. 267 di trasmissione telematica alla Corte dei conti (art. 1, c. 6, decreto MEF cit.).

e) Ai sensi dell'art. 9, c. 1-quinquies e seguenti, del D.L. 24 giugno 2016, n. 113, convertito con modificazioni dalla L. 7 agosto 2016, n. 160, in difetto dell'invio dei dati alla Banca dati di cui all'art. 13, L. n. 196/2009, e finché perdura tale inadempimento, è fatto divieto di procedere ad assunzioni di personale a qualsiasi titolo, con qualsivoglia tipologia contrattuale, ivi compresi i rapporti di collaborazione coordinata e continuativa e di somministrazione, anche con riferimento ai processi di stabilizzazione in atto, fino a quando non abbiano adempiuto; è fatto altresì divieto di stipulare contratti di servizio con soggetti privati che si configurino come elusivi della richiamata disposizione del precedente periodo.

Bilancio di previsione e rendiconto - Errata rappresentazione del Fondo anticipazioni di liquidità.

Fattispecie: L'ente ha, da un lato, correttamente accantonamento nel risultato d'amministrazione il FAL (fondo anticipazioni di liquidità) per un importo pari a € 698.568,28 corrispondente al debito residuo, dando evidenza della riduzione dell'accantonamento nella misura della quota rimborsata nell'esercizio pari a € 26.455,81; ma d'altro lato non ha provveduto ad accantonare le risorse liberate a seguito della riduzione del FAL in un'apposita voce denominata "Utilizzo fondo anticipazioni di liquidità" (che rispetti le disposizioni di cui all'art. 52 del D.L. n. 73/2021 e la FAQ n. 47 della Commissione Arconet del 3 dicembre 2021 in merito alla contabilizzazione della riduzione e dell'utilizzo del Fondo anticipazioni di liquidità.

La Sezione evidenzia il mancato riassorbimento della quota di FAL che vulnera di conseguenza il risultato di amministrazione e le risultanze di bilancio ritenendo conseguentemente necessaria l'adozione di interventi correttivi e riservandosi ulteriori verifiche nel corso dei successivi cicli di controllo.

a) L'art. 52, c.1-*ter*, del D. L. 73/2021 prevede infatti che "A decorrere dall'esercizio 2021, gli enti locali iscrivono nel bilancio di previsione il rimborso annuale delle anticipazioni di liquidità nel titolo 4 della spesa, riguardante il rimborso dei prestiti. A decorrere dal medesimo anno 2021, in sede di rendiconto, gli enti locali riducono, per un importo pari alla quota annuale rimborsata con risorse di parte corrente, il fondo anticipazione di liquidità accantonato ai sensi del comma 1. La quota del risultato di amministrazione liberata a seguito della riduzione del fondo anticipazione di liquidità è iscritta nell'entrata del bilancio dell'esercizio successivo come "Utilizzo del fondo anticipazione di liquidità", in deroga ai limiti previsti dall'articolo 1, commi 897 e 898, della legge 30 dicembre 2018, n. 145. Nella nota integrativa allegata al bilancio di previsione e nella relazione sulla gestione allegata al rendiconto è data evidenza della copertura delle spese riguardanti le rate di ammortamento delle anticipazioni di liquidità, che non possono essere finanziate dall'utilizzo del fondo anticipazioni di liquidità stesso".

b) In applicazione di tale norma, a decorrere dall'esercizio 2021, gli enti locali non possono più operare la riduzione del FAL in bilancio, applicandolo in entrata per l'importo accantonato nel risultato di amministrazione dell'esercizio precedente ed iscrivendolo in spesa per un importo pari a quello stanziato in entrata ridotto della quota capitale rimborsata nell'esercizio, ma devono ridurre il FAL solo "in sede di rendiconto", nell'allegato a) e a/1), e devono applicare la quota liberata al bilancio di previsione dell'esercizio successivo. Al fine di consentirne l'applicazione nel bilancio di previsione dell'esercizio successivo, sempre in sede di rendiconto, la quota del FAL liberata è accantonata in un fondo specifico denominato "Utilizzo fondo anticipazioni di liquidità". Pertanto, a decorrere dal rendiconto 2021:

- nell'allegato a) deve essere iscritto il FAL per un importo pari a quello dell'esercizio precedente ridotto della quota capitale rimborsata nell'esercizio e, tra "gli altri accantonamenti" è accantonata la quota liberata come "Utilizzo fondo anticipazioni di liquidità";
- nell'allegato a/1, nella colonna d) "Variazione accantonamenti effettuata in sede di rendiconto", devono essere registrati sia la riduzione del FAL nell'apposita voce, sia l'accantonamento della quota liberata tra gli "altri accantonamenti".

Bilancio di previsione e rendiconto - Tardato invio dei prospetti di verifica dei debiti e crediti reciproci entro la data di approvazione del rendiconto dell'ente

Fattispecie: la doppia asseverazione è stata effettuata successivamente all'approvazione del rendiconto per gli anni 2020, 2021 e 2022, a causa del tardivo invio dei prospetti di verifica. Si invita l'Ente a renderla tempestivamente negli esercizi successivi.

a) L'art. 11, c. 6, lett. j, D. Lgs. n. 118/2011 dispone che la relazione sulla gestione da allegare al rendiconto dell'ente territoriale debba riportare gli esiti della verifica dei crediti e debiti reciproci con i propri enti strumentali e le società controllate e partecipate, aggiungendo che: «la predetta informativa, asseverata dai rispettivi organi di revisione, evidenzia analiticamente eventuali discordanze e ne fornisce la motivazione; in tal caso l'ente assume senza indugio, e comunque non oltre il termine dell'esercizio finanziario in corso, i provvedimenti necessari ai fini della riconciliazione delle partite debitorie e creditorie».

b) Tale disposizione va letta in relazione all'obbligo per gli enti locali di adottare comuni schemi di bilancio (finanziario ed economico e conto del patrimonio) e comuni schemi di bilancio consolidato con i propri enti ed organismi partecipati/controllati, il che costituisce un momento essenziale del disegno di armonizzazione dei sistemi contabili, anche al fine di verificare l'effettiva ricaduta delle gestioni esternalizzate sui bilanci degli enti proprietari (cfr. Sezione delle autonomie, deliberazione n. 4/SEZAUT/2015/INPR).

c) L'obbligo informativo, parte della relazione sulla gestione allegata al rendiconto, si innesta dunque nel complesso della normativa vigente, così come innovata dal D.L. n. 174/2012 e dal D. Lgs. n. 118/2011, che prevede specifici obblighi di indirizzo, controllo e monitoraggio in capo agli enti territoriali. Gli obiettivi di gestione perseguiti dall'ente territoriale devono, infatti, necessariamente tener conto anche del sistema di enti strumentali e società controllate e partecipate ovvero del cosiddetto "gruppo amministrazioni pubbliche", come chiarito dal punto 2 del principio contabile applicato concernente la programmazione di bilancio (allegato n. 4/1 al D. Lgs. n. 118/2011).

d) La verifica dei crediti e debiti reciproci tra enti territoriali e propri organismi partecipati risponde all'esigenza di garantire trasparenza e veridicità delle risultanze del bilancio degli

enti nell'ambito di una corretta attività di corporate governance, che postula una tendenziale simmetria delle reciproche poste creditorie e debitorie tra l'ente e le sue società partecipate.

e) L'illustrazione in sede di rendiconto della gestione dell'ente territoriale degli esiti della verifica dei crediti e debiti reciproci nei confronti degli enti strumentali e delle società partecipate e controllate si inscrive nell'ambito delle operazioni di consolidamento, che costituisce aspetto rilevante e significativo della novella normativa introdotta dal d.lgs. n. 118/2011, in quanto funzionale all'operazione di elisione dei rapporti infragruppo per la procedura che presuppone la certezza delle reciproche partite debitorie e creditorie, ed è pertanto momento non derogabile nell'ambito della corretta gestione delle risorse pubbliche.

Bilancio di previsione e rendiconto - Residui attivi conservati a rendiconto ed efficacia del contrasto all'evasione tributaria.

a) Si richiama l'attenzione sull'esigenza di operare una rigorosa ed attenta verifica delle voci classificate nei residui, finalizzata a mantenere in bilancio solo quelle per le quali la riscossione/pagamento possa essere previsto con un ragionevole grado di certezza; infatti, al fine di conferire veridicità ed attendibilità al bilancio dell'Amministrazione locale, il legislatore ha stabilito che al termine di ciascun esercizio, prima dell'inserimento in bilancio dei residui, l'ente debba procedere ad una specifica operazione di riaccertamento tesa a verificare le posizioni creditorie/debitorie.

b) Deve trattarsi di un controllo sostanziale e non solo formale. L'Ente, cioè, non può limitarsi a verificare la ragione, il titolo giuridico, la giustificazione delle singole poste, ma deve accertare l'effettivo obbligo di riscuotere il credito e pagare il debito, attraverso un prudente apprezzamento dell'esistenza dei requisiti essenziali previsti dall'ordinamento.

c) Si rammenta che, partendo dall'indefettibile principio generale della indisponibilità dell'obbligazione tributaria riconducibile ai principi di capacità contributiva (art. 53, c. 1, Cost.) ed imparzialità nell'azione della pubblica amministrazione (art. 97 Cost.), espressione entrambi del più generale principio di eguaglianza nell'ambito dei rapporti tributari, si giunge alla considerazione che la riscossione dei tributi diviene attività necessaria ed indispensabile per garantire risorse ad un ente.

d) Dall'indisponibilità dell'obbligazione tributaria, vincolata ed ex lege, si ricava quindi la conclusione circa l'irrinunciabilità della potestà impositiva, con i corollari della non prorogabilità del recupero delle somme a tale titolo dovute e della necessità che l'azione del Comune sia tempestivamente volta ad evitare la prescrizione del credito tributario.

e) La capacità di riscossione, incidendo sull'effettiva disponibilità, in termini di cassa, delle entrate previste a preventivo per il finanziamento dei programmi di spesa dell'ente, rileva ai fini della salvaguardia degli equilibri finanziari dell'ente qualora finisca con l'implicare una sovrastima dei crediti e, conseguentemente, del risultato di amministrazione.

f) Il mancato adeguamento alle osservazioni svolte in questo contesto è suscettibile di conseguenze negative per l'Ente, con specifico riferimento all'applicazione di misure sanzionatorie da ricollegare al blocco dei pagamenti.

g) Gli eventuali accantonamenti al FCDE conseguenti alle difficoltà sul lato della riscossione, per quanto in grado di neutralizzare tali effetti, non possono essere considerati risolutivi in una prospettiva di lungo periodo, entro la quale l'ente deve provvedere ad azionare opportune leve organizzative che consentano l'effettiva affluenza di entrate in bilancio tali da consentire una programmazione delle spese volta ad approntare le necessarie misure per soddisfare i bisogni della collettività.

(*Cfr. Corte conti, Sez. reg. contr. Emilia-Romagna, delibb. n. 228/2021/PRSE, n. 132/2021/PRSE, n.101/2020/PRSP, n. 6/2020/PRSE, n.61/2021/PRSE, n.14/2023/PRSE*)

BILANCIO DI PREVISIONE E RENDICONTO

Delib. **n. 175/2023/PRSP**- Comune di **Portico e San Benedetto** (FC) – Prev. 2022-2024 e Rend. 2021 – Pres. Pozzato – Ref. Pais Greco.

Bilancio di previsione e rendiconto - Ricorso sistemico all'anticipazione di tesoreria

Fattispecie: utilizzo dell'anticipazione di tesoreria per 365 giorni nell'esercizio 2021 non restituita a fine esercizio. L'Ente ha provveduto alla restituzione nell'esercizio 2022. Da ulteriore controllo sul "riepilogo generale delle spese" anche dei consuntivi 2019 e 2020, risulta peraltro in ognuno di tali esercizi un residuo passivo di competenza sul titolo 5 pagato nell'anno successivo.

Relativamente al consuntivo 2022, l'anticipazione di tesoreria non risulta restituita sebbene l'Ente sia fiducioso di chiudere l'esercizio 2023 con un saldo di cassa positivo restituendo interamente l'anticipazione di tesoreria utilizzata accelerando le operazioni di rendicontazione dei lavori realizzati e le attività di recupero crediti

Le principali difficoltà sono legate alla necessità di anticipare la spesa relativa ai progetti per i quali l'Ente debba ricevere contributi a rendicontazione.

Superato nel 2021 il parametro obiettivo P3 indicativo, fra i parametri stabiliti nel decreto del 28 dicembre 2018 del Ministero Interno di concerto con il MEF per il triennio 2019-2021, di "Anticipazioni chiuse solo contabilmente".

Il mancato puntuale adeguamento alle indicazioni di questa Sezione attiverà il ricorso ad appropriati percorsi sanzionatori.

a) Il costante utilizzo dell'anticipazione di tesoreria e la sistematica sua mancata restituzione a fine esercizio sono contrarie alla fisiologica funzione dell'istituto che consiste nel garantire all'Ente la liquidità necessaria in ipotesi di momentanee deficienze di cassa dovute a temporanei disallineamenti fra pagamenti e riscossioni, come previsto dalla L. n. 350/ 2003, art. 3, c. 17, a norma del quale "non costituiscono indebitamento, agli effetti del (…) art. 119, le operazioni che non comportano risorse aggiuntive, ma consentono di superare, entro il limite massimo stabilito dalla normativa statale vigente, una momentanea carenza di liquidità e di effettuare spese per le quali è già prevista idonea copertura di bilancio".

b) Diversamente, il ricorso all'anticipazione di tesoreria senza soluzione di continuità fra più esercizi e senza integrale restituzione al termine di ciascuno di essi rappresenta un sintomo dello squilibrio di cassa e della conseguente difficoltà dell'Ente a far fronte ai pagamenti con risorse proprie potendo perfino celare una forma di accesso al credito per sopperire a situazioni di squilibrio strutturale.

c) Di fronte a quest'ultima eventualità si pone anche la questione del divieto di contrarre mutui per il pagamento di spese diverse da quelle d'investimento che potrebbe essere facilmente eluso qualora l'anticipazione sia chiesta all'inizio di ogni esercizio per poi confluire quale residuo passivo a consuntivo ed essere restituita solo nell'esercizio successivo e così negli esercizi a venire, mettendo in atto tale schema in modo reiterato e continuativo.

d) Il superamento del parametro di deficitarietà strutturale P3 "Anticipazioni chiuse solo contabilmente", conferma la criticità riscontrata e, al fine di intercettare con anticipo situazioni di crisi finanziaria di un ente, richiede improrogabili interventi di quest'ultimo diretti a evitare il peggioramento della situazione fino a comportare situazioni di pre-dissesto o, ancor peggio, di dissesto.

e) Si considera oneroso e rischioso, per gli equilibri di un ente, il ricorso allo strumento de quo in luogo di altri maggiormente consoni all'ottenimento della liquidità necessaria ad anticipare i pagamenti, anche per l'evidente aggravio di interessi da a pagare ricorrendo all'anticipazione in questione.

f) Onde prevenire situazioni di squilibrio nella gestione finanziaria di un ente che impongano conseguenti misure cogenti per il ripristino dell'equilibrio o l'attivazione della verifica della regolarità della gestione amministrativo-contabile ai sensi dell'art. 148, c. 3, del TUEL, è necessario porre in essere, senza indugio, ogni congrua misura volta all'ottenimento della liquidità necessaria a ricondurre il ricorso all'anticipazione di tesoreria al suo carattere fisiologico di rimedio a temporanee deficienze di cassa, con la restituzione in ogni caso dell'anticipazione stessa entro la fine dell'esercizio.

Bilancio di previsione e rendiconto - Elevato ammontare dei residui attivi e scarsa capacità di riscossione, in specie delle entrate correnti di natura tributaria ed extratributaria in conto residui.

Fattispecie: I residui attivi totali a rendiconto 2021 ammontano a 1.418.710,27 euro, in massima parte (936.803,03 euro).Relativamente ai residui al titolo 4 "Entrate in conto capitale" (190.029,64 euro) relativi alla gestione dei residui "la rendicontazione e la programmazione delle attività per la chiusura e la riscossione di tali residui con gli enti finanziatori ha risentito di notevoli ritardi e difficoltà a causa prima dell'emergenza COVID-19 e in seguito alla recente alluvione del mese di maggio".

L'attività di riscossione risulta piuttosto contenuta per le entrate correnti tributarie ed extratributarie in conto residui.

La Sezione ha chiesto al Comune di indicare la tipologia di entrata da cui derivano

a) E' necessaria l'implementazione dell'attività di riscossione che, con ogni probabilità, allenterebbe le tensioni di cassa liberando risorse finanziarie a copertura delle spese per le quali un ente potrebbe procedere con anticipazioni di tesoreria.

b) Si ribadisce come l'incremento della capacità di cassa non possa prescindere da un potenziamento dell'attività di riscossione che, allo stato, risulta piuttosto contenuta per le entrate correnti tributarie ed extratributarie in conto residui.

Bilancio di previsione e rendiconto - Accantonamento minimo a FCDE e in diminuzione rispetto all'aumento dei residui attivi nell'anno successivo a quello di riferimento.

a) Il ruolo strategico svolto dal FCDE deve avere un'applicazione estesa, limitando, quanto più possibile, le tipologie di entrata escluse dal suo calcolo, posto che lo stesso serve a garantire che gli accertamenti di entrate, per le quali non vi è certezza di integrale riscuotibilità, siano parzialmente sterilizzati al fine di evitare un incremento non sostenibile dei margini di spesa, con ciò preservando l'equilibrio di bilancio e la sana e prudente gestione finanziaria.

(*cfr. Corte conti, Sez. Reg. contr. Abruzzo, delib. n. 119/2018; Sez. Reg. contr. Emilia-Romagna, delib. n. 23/2020/PRSE*).

BILANCIO DI PREVISIONE E RENDICONTO

Delib. **n. 176/2023/PRSP** - Comune di **Jolanda di Savoia** (FE) –Pres. Pozzato – Primo Ref. Scognamiglio.

Controllo sull'attuazione del Piano di riequilibrio finanziario pluriennale ex art. 243-quater del TUEL

Primo semestre 2023 (l'andamento dei dati contabili pone al momento prospettive rassicuranti circa la realizzazione del percorso di risanamento del Comune; tuttavia, permangono criticità gestionali che, ove non tempestivamente e correttamente affrontate, rischiano di compromettere l'efficienza della gestione ordinaria: ci si riferisce, in particolare, a quanto sopra esposto in merito alla tempestività dei pagamenti, ai tempi di definizione del contratto decentrato ed alle verifiche in merito alla posizione nei confronti dell'Unione).

Indicatore di tempestività dei pagamenti

Fattispecie: la situazione di cassa appare anch'essa in costante miglioramento, con un fondo cassa a fine anno che supera i due milioni di euro; tuttavia, l'indicatore annuale di tempestività dei pagamenti risulta pari +58,08 giorni nel 2022, in peggioramento rispetto all'esercizio precedente.

a) Il decreto legislativo 9 ottobre 2002, n. 231, emanato in attuazione della direttiva 2000/35/CE, relativa alla lotta contro i ritardi di pagamento nelle transazioni commerciali, reca disposizioni che si applicano ad ogni pagamento effettuato a titolo di corrispettivo nelle transazioni commerciali concluse a decorrere dal 1° gennaio 2013.

b) Un registrato ritardo nei pagamenti rende necessario che gli enti provvedano ad attuare tutte le misure idonee ad assicurare il costante rispetto dei termini di pagamento.

c) E 'necessario osservare le regole ricordate in quanto la loro violazione non solo espone gli enti alle conseguenze risarcitorie nei confronti dei creditori, ma palesa altresì un inammissibile condizionamento della capacità di onorare tempestivamente le proprie obbligazioni e di adempiere ai pagamenti, in contrasto quindi con il principio del buon andamento dell'azione amministrativa (art. 97 Cost.);

Quantificazione oneri da contenzioso

a) E 'necessario continuare a monitorare nel tempo l'adeguatezza e la congruità dell'accantonamento per oneri da contenzioso per far fronte alla copertura degli eventuali maggiori oneri che potrebbero essere sostenuti dall'Ente in caso di soccombenza nelle cause pendenti o in cause future.

b) Con riferimento alla costituzione del fondo, si richiama la deliberazione n. 14/2017/INPR della Sezione delle Autonomie: con tale intervento, la Corte dei conti ha sottolineato che "Particolare attenzione deve essere riservata alla quantificazione degli altri accantonamenti a fondi, ad iniziare dal Fondo contenzioso, legato a rischi di soccombenza su procedure giudiziarie in corso.

c) Risulta essenziale procedere ad una costante ricognizione e all'aggiornamento del contenzioso formatosi per attestare la congruità degli accantonamenti, che deve essere verificata dall'Organo di revisione.

d) La somma accantonata non darà luogo ad alcun impegno di spesa e confluirà nel risultato di amministrazione per la copertura delle eventuali spese derivanti da sentenza definitiva, a tutela degli equilibri di competenza nell'anno in cui si verificherà l'eventuale soccombenza".

e) Si evidenziano sia gli obblighi degli enti, tenuti ad un'attenta ricognizione delle cause pendenti, sia gli obblighi dell'Organo di revisione, che attesterà la congruità dei relativi accantonamenti; tali adempimenti permettono, da un lato, di non far trovare l'ente sguarnito nel momento in cui l'evento negativo, che si è ritenuto probabile, dovesse realizzarsi e comportare il pagamento di spese, sia legali che risarcitorie e, dall'altro lato, di preservare gli equilibri di bilancio, richiedendo, quindi, uno sforzo supplementare sul versante gestionale da parte degli enti volto a declinare in modo appropriato le esigenze sottese alla corretta applicazione dei principi contabili.

Ritardi nella definizione dei contratti integrativi

Fattispecie: La Sezione esorta il Comune a perseguire un perfezionamento delle procedure relative alla definizione del contratto decentrato, con particolare sollecitudine nell'affrontare le questioni identificate.

a) Il ritardo nella definizione dei rapporti integrativi rappresenta una problematica che può avere numerosi riflessi negativi sulla gestione complessiva delle attività amministrative.

b) L'assenza di accordi chiari e definiti attraverso la contrattazione decentrata può causare incertezza tra i dipendenti comunali, rendendo difficile la pianificazione a lungo termine e compromettendo la stabilità dei rapporti tra l'amministrazione e il personale, oltre ad ulteriori possibili criticità inerenti al riconoscimento ora per allora di compensi incentivanti comunque denominati.

c) È fondamentale sottolineare la preminenza di agire con prontezza e determinazione al fine di risolvere tali problematiche, in quanto ne va della salute organizzativa complessiva dell'ente comunale.

Quantificazione esatta dei rapporti creditori e debitori ancora in essere con l'Unione Terre e Fiumi.

Fattispecie: i legali dell'Unione hanno trasmesso al Comune la documentazione a suo tempo richiesta riguardante i bilanci di ASP, gli oneri di urbanizzazione e le sanzioni amministrative, che tuttavia non è stata ancora esaminata dal Comune:

a) Evidenziando il ritardo nel completamento dell'analisi della documentazione pervenuta dal Comune, è importante sottolineare che tale protrazione nell'azione di verifica e valutazione rappresenta una criticità rilevante.

b) Si rimarca la necessità di una chiara e certa definizione dei rapporti creditori, necessaria a dare certezza dell'effettività del risultato di amministrazione e, quindi, del percorso di risanamento in essere.

c) Questa inerzia può comportare ritardi nella definizione delle posizioni creditizie e debitorie tra enti, generando incertezza e potenziali difficoltà nell'attuazione di decisioni e misure necessarie.

BILANCIO DI PREVISIONE E RENDICONTO

Delib. **n. 181/2023/PRSE**- Comune di **Morciano** (RN) – Prev. 2022-2024 e Rend. 2021 – Pres. Pozzato – Ref. Pais Greco.

Bilancio di previsione e rendiconto - Errata rappresentazione del Fondo anticipazione di liquidità.

Fattispecie: La Sezione rileva che, sebbene - secondo quanto rappresentato - tale scorretta rappresentazione non abbia inciso sugli equilibri di bilancio dell'Ente che anzi, come risulta a rendiconto 2021, ha recuperato una quota maggiore di quella attesa in base al piano di rientro dal disavanzo da riaccertamento straordinario dei residui, la mancata evidenza dell'applicazione della quota liberata al bilancio successivo come "Utilizzo del fondo anticipazione di liquidità" incida in termini negativi sulla trasparenza del bilancio nel processo di sua formazione sostanziale e rappresentazione formale, quale corollario del principio di chiarezza. E ciò nonostante in sede istruttoria l'Ente abbia assicurato di aver finanziato le successive rate del FAL esclusivamente con entrate correnti del bilancio.

a) A norma del D.L. n.73/2021, art. 52, c. 1 *ter*, "A decorrere dall'esercizio 2021, gli enti locali iscrivono nel bilancio di previsione il rimborso annuale delle anticipazioni di liquidità nel titolo 4 della spesa, riguardante il rimborso dei prestiti. A decorrere dal medesimo anno 2021, in sede di rendiconto, gli enti locali riducono, per un importo pari alla quota annuale rimborsata con risorse di parte corrente, il fondo anticipazione di liquidità accantonato ai sensi del comma 1.

b) La quota del risultato di amministrazione liberata a seguito della riduzione del fondo anticipazione di liquidità è iscritta nell'entrata del bilancio dell'esercizio successivo come 'Utilizzo del fondo anticipazione di liquidità', in deroga ai limiti previsti dall'articolo 1, commi 897 e 898, della legge 30 dicembre 2018, n. 145.

c) Nella nota integrativa allegata al bilancio di previsione e nella relazione sulla gestione allegata al rendiconto si deve dare evidenza della copertura delle spese riguardanti le rate di ammortamento del fondo anticipazione di liquidità, che non possono essere finanziate dall'utilizzo del fondo anticipazioni di liquidità stesso".

d) Pertanto, a seguito della riduzione, in sede di rendiconto del FAL, la quota liberata deve essere poi applicata al bilancio dell'esercizio successivo come "Utilizzo del fondo anticipazione di liquidità" in deroga ai limiti indicati dalla legge.

e) Come chiarito dalla Commissione Arconet in risposta alla faq n. 47 del 3 dicembre 2021, ai fini della corretta contabilizzazione della riduzione e dell'utilizzo della quota liberata del FAL, sempre in sede di rendiconto 2021, la quota del Fondo liberata deve essere accantonata in un fondo specifico denominato "Utilizzo Fondo anticipazioni di liquidità" onde consentire la successiva applicazione della quota liberata al bilancio di previsione dell'esercizio successivo, quota che ha natura di entrata libera nella destinazione con l'unico limite di non poter essere utilizzata per il rimborso delle rate di ammortamento successive del FAL.

f) Dall'art. 52 c. 1 -*ter* al D.L. n. 73/2021 risulta inoltre che nella "nota integrativa allegata al bilancio di previsione e nella relazione sulla gestione allegata al rendiconto è data evidenza della copertura delle spese riguardanti le rate di ammortamento delle anticipazioni di liquidità, che non possono essere finanziate dall'utilizzo del fondo anticipazioni di liquidità stesso".

Bilancio di previsione e rendiconto - Elevato ammontare dei residui attivi ed esigua riscossione delle entrate in conto residui ai titoli 1 e 3

Fattispecie: la pandemia ha inciso in maniera negativa su questo aspetto, con l'introduzione di norme di differimento della riscossione.

Indicatore di rigidità strutturale del bilancio risulta di 39,46

a) Superato il periodo emergenziale, il recupero dell'attività di riscossione appare un passaggio obbligato per l'abbattimento dei residui attivi ancora gravanti sul bilancio, anche alla luce dell'innovazione, richiamata dalla società di riscossione, rappresentata dalla valenza esecutiva dell'atto di accertamento senza necessaria notifica dell'ingiunzione fiscale ai fini della riscossione coattiva.

b) L'implementazione dell'attività di riscossione delle entrate proprie correnti, specie in conto residui ove si presenta particolarmente esigua, appare essenziale anche in ragione dell'incidenza della spesa rigida dell'Ente sulle stesse entrate.

Bilancio di previsione e rendiconto - Residui attivi e quantificazione del FCDE

Fattispecie: La mole di residui attivi ancora gravanti sul bilancio, valutata in rapporto alla diminuita capacità di riscossione in conto residui al titolo 1 nel 2021 rispetto al 2020, nonché in rapporto all'aumento di residui attivi nel 2022 e alla diminuzione dell'accantonamento a FCDE in tale ultimo esercizio, impone come essenziale la messa in atto da parte del Comune di tutte le misure possibili al fine di ridurre la portata di tali residui, provvedendo finanche eventualmente, in sede di riaccertamento ordinario, allo stralcio dei residui attivi laddove di dubbia e difficile esazione con contestuale riduzione del FCDE ovvero, per contro, in caso di mantenimento di tali residui, a operare un'attenta e ponderata quantificazione del medesimo fondo.

a) Si evidenzia il ruolo strategico svolto dal FCDE che deve avere una ponderata applicazione volta a far sì che, al netto delle entrate per loro natura escluse dal Fondo, siano valutate partite che meritino un maggiore accantonamento, posto che lo stesso serve a garantire che gli accertamenti di entrate, per le quali non vi è certezza di integrale riscuotibilità, siano parzialmente sterilizzati al fine di evitare un incremento non sostenibile dei margini di spesa, con ciò preservando l'equilibrio di bilancio e la sana e prudente gestione finanziaria.

(*cfr. Corte conti, Sez. Reg. contr. Abruzzo, delib. n. 119/2018; Sez. Reg. contr. Emilia-Romagna, delib. n. 23/2020/PRSE*).

BILANCIO DI PREVISIONE E RENDICONTO

Delib. **n. 182/2023/PRSE**- Comune di **Berceto (PR)** – Prev. 2022-2024 e Rend. 2021 –Pres. Pozzato – Cons. Tessaro.

Bilancio di previsione e rendiconto - Entità dei residui attivi ed efficacia dell'attività di riscossione dell'ente.

Fattispecie: difficoltà nella riscossione delle entrate extratributarie, in conto competenza ma ancora di più in conto residui, che costringe il Comune a effettuare un consistente e doveroso accantonamento a FCDE.

a) Si sottolinea l'esigenza di una particolare cura per le entrate proprie dell'ente, la qual cosa ha un'intuibile incidenza anche sull'effettiva disponibilità di cassa, mancando la quale diviene palese che il perseguimento di un obiettivo duraturo di sana gestione risulterebbe maggiormente difficoltoso.

b) Per lo smaltimento dei residui attivi è naturalmente preferibile l'esigenza di una maggiore cura nella riscossione delle entrate per garantire un equilibrio non circoscritto al momento genetico del bilancio, ma anche necessariamente in chiave dinamica (Corte cost., sent. n. 250/2013), piuttosto che conservare all'interno del risultato di amministrazione poste di

entrata risalenti nel tempo che rischiano di dilatare indebitamente la correlata capacità di spesa dell'ente (ancorché attenuate dall'accantonamento al FCDE).

c) Una scarsa capacità di riscossione, rischiando di incidere sull'effettiva disponibilità in termini di cassa delle entrate previste, anche a residuo, per il finanziamento dei programmi di spesa dell'ente, vulnera potenzialmente gli equilibri finanziari dell'ente qualora finisca con l'implicare una sovrastima dei crediti e, conseguentemente, del risultato di amministrazione (Corte cost., sent. n. 4/2020).

d) Non possono attenuare le criticità anzidette gli accantonamenti al FCDE conseguenti alle difficoltà sul lato della riscossione, i quali, per quanto siano in grado di neutralizzare eventuali effetti di indebita espansione della spesa, non possono essere considerati risolutivi in una prospettiva di lungo periodo.

e) Al fine dello smaltimento dei residui attivi, l'ente deve provvedere ad azionare le opportune leve organizzative che consentano l'effettiva affluenza di entrate in bilancio, tali da consentire una programmazione delle spese volta ad approntare le necessarie misure per soddisfare i bisogni della collettività, per assicurare un equilibrio declinato, come detto, anche in chiave dinamica (Corte cost., sent. n. 250/2013).

f) È utile rammentare la duplice facoltà che fa capo all'ente in ordine alle poste iscritte a residuo attivo.

f1) Prima opzione: qualora un ente locale, nella verifica annuale dei residui attivi di cui all'art. 228 del TUEL, decida di mantenerli nel conto del bilancio, oltre alla perdurante esistenza degli elementi essenziali dell'accertamento dell'entrata (ragione del credito, sussistenza di un idoneo titolo giuridico, quantificazione della somma da incassare, individuazione del debitore e scadenza del credito), deve verificare anche l'effettiva esigibilità del credito riguardante le condizioni di insolvibilità del debitore che devono essere illustrate e motivate nella relazione al rendiconto; cosicché ove risulti che il credito, di fatto, non sia più esigibile, lo stesso deve essere stralciato dal conto dei residui e inserito nel conto del patrimonio, tra le immobilizzazioni finanziarie, fino al compimento del termine prescrizionale (art. 230 del TUEL, ripreso dal punto n. 49 del principio contabile n. 3 dell'Osservatorio sulla finanza e la contabilità degli enti locali), al compimento del quale deve essere eliminato anche da tale conto, con contestuale riduzione del patrimonio (*inter alia*, Corte dei conti, Sez. contr. Lombardia, delib. n. 60/2021).

f2) seconda opzione: riguarda la facoltà concessa "(…) a*l responsabile del servizio competente alla gestione dell'entrata*", "*trascorsi tre anni dalla scadenza di un credito di dubbia e difficile esazione non riscosso*" di "*valuta(re) l'opportunità di operare lo stralcio di tale credito dal conto del bilancio, riducendo di pari importo il fondo crediti di dubbia esigibilità accantonato nel risultato di amministrazione. In tale occasione, ai fini della contabilità economico patrimoniale, il responsabile finanziario valuta la necessità di adeguare il fondo svalutazione crediti accantonato in contabilità*

economico patrimoniale (che pertanto può presentare un importo maggiore della quota accantonata nel risultato di amministrazione) e di riclassificare il credito nello stato patrimoniale".

(Principio contabile 4/2, punto 9.1): l'opzione anzidetta ha il pregio di assicurare una rappresentazione di un risultato depurato da eventuali rischi di mancata riscossione dei residui attivi nei limiti dell'effettiva consistenza reale e permette, *inter alios*, di diminuire la probabilità di utilizzo dell'anticipazione di tesoreria.

g) La corretta operazione di riaccertamento dei residui attivi e passivi è operazione fondamentale ai fini della esatta determinazione del risultato di amministrazione del rendiconto della gestione e quindi dell'attendibilità di questo, talché una sovrastima dei residui attivi o una sottostima di quelli passivi può portare a un'errata determinazione dell'avanzo/disavanzo dell'ente, inducendo in errore l'organo di indirizzo politico che approva il bilancio ed al contempo i terzi, cittadini, creditori e organi di controllo.

h) Le specifiche prescrizioni indicate dall'art. 228, c. 3, del TUEL, nonché quelle contenute nel principio contabile applicato concernente la contabilità finanziaria di cui all'allegato n. 4/2 al D. Lgs. 118/2011 (punto 9.1), postulano l'esigenza di operare una rigorosa ed attenta ricognizione delle voci classificate nei residui, finalizzata a mantenere in bilancio solo quelle per le quali la riscossione/pagamento possano essere previsti con un ragionevole grado di certezza.

i) Una "*situazione di inefficienza della riscossione coattiva, che incide negativamente su una fase essenziale della dinamica del prelievo delle entrate pubbliche* (…) *determina* (…) *una grave compromissione, in particolare, del dovere tributario*" (Corte cost., sent. n. 120/2021) che la Corte costituzionale ha già precisato come riconducibile al valore inderogabile della solidarietà di cui all'art. 2 Cost., ed è ''*preordinato al finanziamento del sistema dei diritti costituzionali, i quali richiedono ingenti quantità di risorse per divenire effettivi*'' (Corte cost., sent. n. 288/ 2019).

l) Il " *dovere tributario, inteso come concorso alle spese pubbliche in ragione della propria capacità contributiva, è qualificabile come dovere inderogabile di solidarietà non solo perché il prelievo fiscale è essenziale (…) alla vita dello Stato, ma soprattutto in quanto è preordinato al finanziamento del sistema dei diritti costituzionali,* [sociali e civili], *i quali richiedono ingenti quantità di risorse per divenire effettivi* (…) *da tale legame, anche in forza della funzione redistributiva dell'imposizione fiscale e del nesso funzionale con l'art. 3, secondo comma, Cost.,* (…) *discende la sua riconducibilità* (…) *al crisma dell'inderogabilità di cui all'art. 2 Cost. Tale qualifica, tuttavia,* (…) *si giustifica solo nella misura in cui il sistema tributario rimanga saldamente ancorato al complesso dei principi e dei relativi bilanciamenti che la Costituzione prevede e consente, tra cui il rispetto del principio di capacità contributiva (art. 53 Cost.). Sicché, quando il Legislatore disattende tali condizioni, si allontana dalle altissime ragioni di civiltà giuridica che fondano il dovere tributario* (…) *con gravi conseguenze in termini di disorientamento non solo dello stesso sviluppo dell'ordinamento, ma anche del relativo contesto sociale*" (Corte cost., sent. n. 288 /2019).

m) L'affermazione del canone di solidarietà esprime il principio in forza del quale "*la persona è chiamata ad agire non per calcolo utilitaristico, ma per libera e spontanea espressione della profonda socialità che caratterizza la persona stessa*" e per tale motivo è posta "*dalla Costituzione tra i valori fondanti dell'ordinamento giuridico tanto da essere solennemente riconosciuto e garantito, insieme ai diritti inviolabili dell'uomo, dall'art. 2 della Carta costituzionale come base della convivenza sociale normativamente prefigurata dal Costituente*" (Corte cost., sent. n. 75/1992).

n) L'evasione rappresenta "*una rottura del vincolo di lealtà minimale che lega fra loro i cittadini e comporta quindi la violazione di uno dei doveri inderogabili di solidarietà sui quali, ai sensi dell'art. 2 Cost., si fonda una convivenza civile ordinata ai valori di libertà individuale e giustizia sociale*" (Corte cost., sent. n. 51/1992).

(*cfr. Sez. reg. contr. Emilia-Romagna, deliberazioni n. 68/2021/PRSP, n. 115/2021/PRSE, n. 64/2022/PRSE, n. 154/2022/PRSE, n. 40/2023/PRSE*)

Bilancio di previsione e rendiconto - Rappresentazione del fondo pluriennale vincolato (FPV) e cronoprogramma degli investimenti

Fattispecie: in merito alla mole di residui attivi sul titolo IV relativi ad investimenti di parte capitale, il Comune è chiamato a conformarsi con rigore e puntualità ai principi richiamati, la cui inosservanza può vulnerare l'equilibrio di bilancio (Corte cost., sent. n. 279/2016).

a) Il principio della competenza potenziata prevede che il fondo pluriennale vincolato sia uno strumento di rappresentazione e previsione delle spese pubbliche territoriali che evidenzi con trasparenza ed attendibilità il procedimento di impiego delle risorse acquisite dall'ente che richiedono un periodo di tempo ultrannuale per il loro effettivo utilizzo.

d) Ai fini di una verifica della congruità della formazione del fondo pluriennale, assume valore strategico la sussistenza e l'aggiornamento del cronoprogramma della spesa che indichi gli esercizi in cui l'obbligazione giuridica andrà a scadere e diverrà esigibile e per la redazione del cronoprogramma è necessaria un'attenta regolamentazione dell'attività amministrativa dell'Ente.

c) Lo scopo del fondo pluriennale vincolato - come risultante dal D.lgs. n. 118/2011 è quello di offrire copertura alle obbligazioni e agli impegni legittimamente assunti dall'ente territoriale e pertanto il vincolo pluriennale è rivolto alla conservazione delle risorse necessarie per onorare le relative scadenze finanziarie (Corte costituzionale, sentenza n. 247 del 2017, punto 9 del Considerato diritto).

d) Il Fondo Pluriennale Vincolato "*serve a garantire gli equilibri del bilancio nei periodi intercorrenti tra l'acquisizione delle risorse ed il loro impiego*" (Corte costituzionale, sent. n.

6/2017). La logica del nuovo sistema, introdotto dal D.lgs. n. 118/2011, è quella di dare evidenza contabile e rilevanza giuridica ad alcune diacronie intercorrenti tra la realizzazione delle entrate e l'erogazione delle spese. Esso è costituito da risorse accertate, destinate al finanziamento di obbligazioni passive dell'ente già impegnate, ed esigibili in esercizi successivi a quello in cui è accertata l'entrata (allegato 4/1, punto 9.8, del d.lgs. n. 118 del 2011) (Corte cost., sent. n. 6/2017).

(*cfr. Corte dei conti, Sezione regionale di controllo per l'Emilia-Romagna, deliberazione n. 53/2022/PRSE*)

BILANCIO DI **PREVISIONE** E **RENDICONTO**

Delib. **n. 183/2023/PRSE**- Comune di **Monchio delle Corti** (PR) – Prev. 2022-2024 e Rend. 2021 – Pres. Pozzato – Cons. Tessaro.

Bilancio di previsione e rendiconto - Entità dei residui attivi ed efficacia dell'attività di riscossione dell'ente.

Fattispecie:

1) elevata entità dei residui attivi confermata da difficoltà nella riscossione delle entrate tributarie in conto residui.

2) Tra i residui maggiormente incidenti sul bilancio sono ascrivibili al titolo IV contributi a rendicontazione non riscossi.

1) Elevata entità dei residui

a) Rappresentando i residui componenti che incidono sulla corretta quantificazione del risultato di amministrazione, ovverosia di "partite attive e passive che non (hanno) un obiettivo riscontro finanziario (come avviene al contrario per il fondo di cassa) (la quale) non può essere priva dell'analitica ricognizione dei relativi presupposti giuridici, la loro applicazione al bilancio costituisce elemento indefettibile per determinarne e verificarne coperture ed equilibri" (Corte cost., sent. n. 49/2018).

b) Si sottolinea l'esigenza di una particolare cura per le entrate proprie dell'ente locale, la qual cosa ha un'intuibile incidenza anche sull'effettiva disponibilità di cassa, mancando la quale diviene palese che il perseguimento di un obiettivo duraturo di sana gestione risulterebbe maggiormente difficoltoso.

c) Per lo smaltimento dei residui attivi è naturalmente preferibile l'esigenza di una maggiore cura nella riscossione delle entrate per garantire un equilibrio non circoscritto al momento genetico del bilancio, ma anche necessariamente in chiave dinamica (Corte cost., sent. n. 250/2013), piuttosto che conservare all'interno del risultato di amministrazione poste di entrata risalenti nel tempo che rischiano di dilatare indebitamente la correlata capacità di spesa dell'ente (ancorché attenuate dall'accantonamento al FCDE).

c) Una scarsa capacità di riscossione, rischiando di incidere sull'effettiva disponibilità in termini di cassa delle entrate previste, anche a residuo, per il finanziamento dei programmi di spesa dell'ente, vulnera potenzialmente gli equilibri finanziari dell'ente qualora finisca con l'implicare una sovrastima dei crediti e, conseguentemente, del risultato di amministrazione (Corte cost., sent. n. 4/2020).

d) Non possono attenuare le criticità anzidette gli accantonamenti al FCDE conseguenti alle difficoltà sul lato della riscossione, i quali, per quanto siano in grado di neutralizzare eventuali effetti di indebita espansione della spesa, non possono essere considerati risolutivi in una prospettiva di lungo periodo.

e) Al fine dello smaltimento dei residui attivi, l'ente deve provvedere ad azionare opportune leve organizzative che consentano l'effettiva affluenza di entrate in bilancio, tali da consentire una programmazione delle spese volta ad approntare le necessarie misure per soddisfare i bisogni della collettività, per assicurare un equilibrio declinato, come detto, anche in chiave dinamica (Corte cost., sent. n. 250/2013).

f) Qualora un ente locale, nella verifica annuale dei residui attivi di cui all'art. 228 del TUEL, decida, come prima opzione, di mantenerli nel conto del bilancio, oltre alla perdurante esistenza degli elementi essenziali dell'accertamento dell'entrata (ragione del credito, sussistenza di un idoneo titolo giuridico, quantificazione della somma da incassare, individuazione del debitore e scadenza del credito), deve verificare anche l'effettiva esigibilità del credito riguardante le condizioni di insolvibilità del debitore che devono essere illustrate e motivate nella relazione al rendiconto; cosicché ove risulti che il credito, di fatto, non sia più esigibile, lo stesso deve essere stralciato dal conto dei residui e inserito nel conto del patrimonio, tra le immobilizzazioni finanziarie, fino al compimento del termine prescrizionale (art. 230 del TUEL, ripreso dal punto n. 49 del principio contabile n. 3 dell'Osservatorio sulla finanza e la contabilità degli enti locali), al compimento del quale deve essere eliminato anche da tale conto, con contestuale riduzione del patrimonio (inter alia, Corte dei conti, Sez. contr. Lombardia, delib. n. 60/2021).

g) La corretta operazione di riaccertamento dei residui attivi e passivi è operazione fondamentale ai fini della esatta determinazione del risultato di amministrazione del rendiconto della gestione e quindi dell'attendibilità di questo, talché una sovrastima dei residui attivi o una sottostima di quelli passivi può portare a un'errata determinazione

dell'avanzo/disavanzo dell'ente, inducendo in errore l'organo di indirizzo politico che approva il bilancio ed al contempo i terzi, cittadini, creditori e organi di controllo.

h) Le specifiche prescrizioni indicate dall'art. 228, c. 3, del TUEL, nonché quelle contenute nel principio contabile applicato concernente la contabilità finanziaria di cui all'allegato n. 4/2 al D. Lgs. 118/2011 (punto 9.1) postulano l'esigenza di operare una rigorosa ed attenta ricognizione delle voci classificate nei residui, finalizzata a mantenere in bilancio solo quelle per le quali la riscossione/pagamento possano essere previsti con un ragionevole grado di certezza.

i) Una "situazione di inefficienza della riscossione coattiva, che incide negativamente su una fase essenziale della dinamica del prelievo delle entrate pubbliche (…) determina (…) una grave compromissione, in particolare, del dovere tributario" (Corte cost., sent. n. 120/2021) che la Corte costituzionale ha già precisato come riconducibile al valore inderogabile della solidarietà di cui all'art. 2 Cost., ed è ''preordinato al finanziamento del sistema dei diritti costituzionali, i quali richiedono ingenti quantità di risorse per divenire effettivi'' (Corte cost., sent. n. 288/ 2019).

l) Il "dovere tributario, inteso come concorso alle spese pubbliche in ragione della propria capacità contributiva, è qualificabile come dovere inderogabile di solidarietà non solo perché il prelievo fiscale è essenziale (…) alla vita dello Stato, ma soprattutto in quanto è preordinato al finanziamento del sistema dei diritti costituzionali, □sociali e civili□, i quali richiedono ingenti quantità di risorse per divenire effettivi (…) da tale legame, anche in forza della funzione redistributiva dell'imposizione fiscale e del nesso funzionale con l'art. 3, secondo comma, Cost., (…) discende la sua riconducibilità (…) al crisma dell'inderogabilità di cui all'art. 2 Cost. Tale qualifica, tuttavia, (…) si giustifica solo nella misura in cui il sistema tributario rimanga saldamente ancorato al complesso dei principi e dei relativi bilanciamenti che la Costituzione prevede e consente, tra cui il rispetto del principio di capacità contributiva (art. 53 Cost.). Sicché, quando il Legislatore disattende tali condizioni, si allontana dalle altissime ragioni di civiltà giuridica che fondano il dovere tributario (…) con gravi conseguenze in termini di disorientamento non solo dello stesso sviluppo dell'ordinamento, ma anche del relativo contesto sociale" (Corte cost., sent. n. 288 /2019).

m) L'affermazione del canone di solidarietà esprime il principio in forza del quale "la persona è chiamata ad agire non per calcolo utilitaristico, ma per libera e spontanea espressione della profonda socialità che caratterizza la persona stessa" e per tale motivo è posta "dalla Costituzione tra i valori fondanti dell'ordinamento giuridico tanto da essere solennemente riconosciuto e garantito, insieme ai diritti inviolabili dell'uomo, dall'art. 2 della Carta costituzionale come base della convivenza sociale normativamente prefigurata dal Costituente" (Corte cost., sent. n. 75/1992).

n) L' evasione rappresenta "una rottura del vincolo di lealtà minimale che lega fra loro i cittadini e comporta quindi la violazione di uno dei doveri inderogabili di solidarietà sui

quali, ai sensi dell'art. 2 Cost., si fonda una convivenza civile ordinata ai valori di libertà individuale e giustizia sociale" (Corte cost., sent. n. 51/1992).

2) Contributi a rendicontazione

a) Nella contabilizzazione di tali tipi di contributi, al fine di garantire l'esatta corrispondenza dell'imputazione nei bilanci dell'amministrazione erogante e di quella beneficiaria, la prima deve impegnare l'intera spesa prevista nella delibera che dispone il contributo, con imputazione ai successivi esercizi in cui è prevista la realizzazione delle spese da parte della seconda, e quest'ultima ha titolo ad accertare le entrate con imputazione ai medesimi esercizi in cui sono stati registrati gli impegni.

b) Essenziale allo scopo si rivela il cronoprogramma predisposto dal beneficiario e presentato al finanziatore al punto che, per garantire l'armonizzazione dei bilanci dell'uno e dell'altro, nel caso si realizzino - come è probabile che accada - scostamenti dell'andamento della spesa da quella programmata, occorre che il beneficiario dia tempestiva comunicazione all'ente erogante in occasione delle rendicontazioni, aggiornando il cronoprogramma della spesa.

c) Entrambi gli enti dovrebbero così provvedere alle necessarie variazioni degli stanziamenti del bilancio di previsione e alla reimputazione degli accertamenti e degli impegni agli esercizi in cui le entrate e le spese sono esigibili.

d) La contabilizzazione dei contributi a rendicontazione è disciplinata dai principi sopra richiamati riportati al punto 3.6. dell'allegato 4/2 al D. Lgs. 118/2011, "diversamente operando - vale a dire iscrivendo in entrata i contributi a rendicontazione prima del verificarsi della condizione legittimante il maturare del credito nei confronti del soggetto erogante - l'ente andrebbe a sovrastimare le entrate relative all'esercizio in cui esse vengono in tal modo anticipatamente imputate, con conseguente rischio per i complessi equilibri del bilancio attraverso una dilatazione della capacità di spesa" (Del. SRCER 144/2022/PRSE).

(cfr. Sez. reg. contr. Emilia-Romagna, deliberazioni n. 68/2021/PRSP, n. 115/2021/PRSE, n. 64/2022/PRSE, n. 144/2022/PRSE, n. 154/2022/PRSE, n. 40/2023/PRSE)

BILANCIO DI PREVISIONE E RENDICONTO

Delib. **n. 184/2023/PRSP**- Comune di **Marano sul Panaro** (MO) – Prev. 2023-2025 e Rend. 2022 – Pres. Pozzato – Cons. Tessaro.

Bilancio di previsione e rendiconto - Risultato d'amministrazione e ripiano del disavanzo.

Fattispecie: Il disavanzo d'amministrazione al 31 dicembre 2022 è parzialmente imputabile al disavanzo derivante dal riaccertamento straordinario e parzialmente al disavanzo derivante dalla diversa modalità di calcolo del FCDE art. 39-quater D.L. n. 162/2019.

Dall'analisi dei dati contabili si evince che il Comune sta procedendo regolarmente, secondo la tempistica e per gli importi programmati, al recupero del disavanzo.

Sulla base delle coordinate indicate in seguito la Sezione ha dato ingresso alla verifica incidentale di fatti gestori (Corte cost., sent. n. 184/2022) conseguenti ad eventuali segnalazioni ricevute, immediatamente o prima facie, lesivi del bene bilancio o di altre fattispecie, correlati – nel caso specifico - alla segnalazione di un Consigliere del Comune e di un Consigliere dell'Unione Terre di Castelli, avente ad oggetto la gestione finanziaria del Comune di Marano sul Panaro.

La Sezione non può esimersi dal sottolineare che, come indicato nella segnalazione pervenuta il 7 settembre 2023, al 31 dicembre 2022 il Comune risultava in disavanzo di € 1.061.277,62, ma che tale disavanzo è oggetto di un piano di rientro che dal 2015 ad oggi risulta rispettato.

a) Il risultato di amministrazione è parte integrante e coefficiente necessario della qualificazione del concetto di equilibrio dei bilanci negli enti locali, rappresentando un risultato finale, sintetico e complessivo della gestione, che concretizza il principio della continuità e della costanza dei bilanci.

b) Gli enti, in generale, devono operare una puntuale e attenta vigilanza sulla regolarità contabile, finanziaria ed economico-patrimoniale della gestione per il rispetto degli equilibri di bilancio e della normativa vigente.

c) I doveri, compendiati in termini generali dalla previsione dell'art. 147-quinquies del TUEL, di attestazione di congruità delle poste di bilancio funzionali al perseguimento degli equilibri di bilancio, appaiono funzionali alla dinamica temporale del riassorbimento di un eventuale disavanzo, in quanto eventuali carenze della gestione ordinaria, ove non risolte, rischierebbero di non garantire all'ente il mantenimento, nell'arco di tempo considerato, di un costante equilibrio, vanificando di conseguenza i sacrifici imposti dal piano di rientro del disavanzo.

d) Appare evidente che «la prevenzione di pratiche contabili (….) suscettibili di alterare la consistenza dei risultati economico finanziari degli enti territoriali [è] un obiettivo prioritario al centro dell'evoluzione legislativa determinatasi in materia» (Corte cost., sent. n. 138/2013), di cui il paradigma è rappresentato dalla previsione dell'art. 148-bis del d.lgs. n. 267 del 2000, (le cui norme) hanno istituito ulteriori tipologie di controllo, estese alla generalità degli enti locali e degli enti del Servizio sanitario nazionale ascrivibili a controlli di natura preventiva finalizzati ad evitare danni irreparabili all'equilibrio di bilancio.

e) I controlli effettuati dalle sezioni regionali della Corte dei conti acquistano carattere cogente 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. Dunque, tale tipo di sindacato … è esercitato nell'interesse dello Stato per finalità che riguardano la finanza pubblica nel suo complesso".

f) Una volta affermato che "il sindacato sui bilanci degli enti locali e degli enti del Servizio sanitario nazionale, unitamente alla parifica dei rendiconti regionali, appartiene al genere dei controlli di legittimità-regolarità (Corte cost., sentenze n. 40 del 2014, n. 60 del 2013 e n. 157 del 2020), l' " effetto di precludere l'attuazione dei programmi di spesa per i quali è stata accertata la mancata copertura o l'insussistenza della relativa sostenibilità finanziaria(…) − attribuiti dalla disposizione impugnata alle pronunce di accertamento della Corte dei conti − chiaramente cogenti nei riguardi degli enti (…) e, nel caso di inosservanza degli obblighi a questi imposti, inibitori, pro parte, dell'efficacia dei bilanci da essi approvati", come naturali " esiti del controllo sulla legittimità e sulla regolarità dei conti degli enti (…) volti a evitare danni irreparabili agli equilibri di bilancio di tali enti", "comportano, in tutta evidenza, una limitazione dell'autonomia degli enti (…), che, tuttavia − come questa Corte ha già incidentalmente rilevato nella sentenza n. 60 del 2013 − si giustifica «in forza del diverso interesse alla legalità costituzionale-finanziaria e alla tutela dell'unità economica della Repubblica perseguito […] in riferimento agli artt. 81, 119 e 120 Cost.», anche in considerazione delle esigenze di rispetto dei vincoli posti dal diritto dell'Unione europea (…), in funzione della tutela dell'indicato interesse alla legalità costituzionale-finanziaria e dell'unità economica della Repubblica, degli esiti del controllo finanziario della Corte dei conti (…) – i quali consentono di garantire il rispetto dei menzionati interessi costituzionali anche quando l'ente controllato non vi provveda spontaneamente" (Corte cost sent. n.39/2014).

g) L'esclusione di un carattere «coercitivo» e «sanzionatorio e repressivo» di detti controlli trova esplicito fondamento nella "imposizione a tutte le pubbliche amministrazioni, ad opera della legge cost. n. 1 del 2012, della fondamentale regola dell'equilibrio dei bilanci (art. 97, primo comma, Cost., nel testo modificato dalla citata legge costituzionale), del cui rispetto la copertura e la sostenibilità finanziaria della spesa costituiscono essenziali presidi" (Corte cost., sent. n. 39/2014).

h) La centralità del bene bilancio e la sua giustiziabilità (Corte cost., sent. n. 184/2016) implica che gli esiti, parimenti cogenti, del controllo possano sfociare nelle più gravi ipotesi, specificamente previste, ed anche avere uno sbocco giurisdizionale, di carattere sanzionatorio, laddove integrino violazioni di norme in ordine alle quali l'ordinamento vigente ritiene necessario apprestare momenti di indefettibile interazione tra accertamenti

operati in sede di controllo della Corte dei conti e successivo svolgimento dell'azione di responsabilità avanti la Sezione giurisdizionale .

È sulla base di queste coordinate, e in vista, in particolare, di una più incisiva tutela degli equilibri di bilancio, che la Sezione ha dato ingresso alla verifica incidentale di fatti gestori (Corte cost., sent. n. 184/2022).

Bilancio di previsione e rendiconto - Fondo pluriennale vincolato (FPV); imputazione ad un solo esercizio.

a) L'istituto del FPV "serve a garantire gli equilibri del bilancio nei periodi intercorrenti tra l'acquisizione delle risorse ed il loro impiego" (Corte cost., sent. n. 6/2017) e la criticità, ove rilevata, riverbera i suoi effetti ai fini della costruzione degli equilibri di bilancio.

b) Ove vi sia una "omessa ed errata applicazione degli istituti del nuovo ordinamento contabile armonizzato", essa determina in concreto "una rendicontazione degli esercizi (…) totalmente inattendibile e preclusiva di un reale controllo sulla gestione finanziaria dell'ente" (Corte dei conti, Sezione Lombardia, del. n. 16/2019/PRSP) e di conseguenza "una grave irregolarità" contabile.

c) La reimputazione sistematica al solo successivo esercizio potrebbe pregiudicare pertanto il profilo funzionale del Fondo pluriennale vincolato - "programmatorio e di controllo, volto a rappresentare e gestire, in modo responsabile e controllato, il divario temporale esistente tra il momento del reperimento delle entrate, di norma vincolate, e quello del loro utilizzo per il raggiungimento delle finalità istituzionali, legate all'esercizio delle funzioni fondamentali dell'Ente" (Corte dei conti, Sez. Aut, n. 4/2015 "Linee di indirizzo per il passaggio alla nuova contabilità delle Regioni e degli Enti locali (D. Lgs. n. 118/2011, integrato e corretto dal D. Lgs. n. 126/2014)" p. 6), il cui scopo invece - come risultante dal D. Lgs. n. 118/2011 - è di offrire copertura alle obbligazioni e agli impegni legittimamente assunti dall'ente territoriale, in guisa che il vincolo pluriennale sia coerentemente rivolto alla conservazione delle risorse necessarie per onorare le relative scadenze finanziarie (Corte cost., sent. n. 247/2017, Considerato diritto 9) afferenti le spese che ricadono su più esercizi.

d) Si rammenta l'importanza di una scrupolosa programmazione della spesa di investimento, in coerenza con i relativi cronoprogrammi, che devono essere costantemente aggiornati, e del corretto impiego del FPV, strumento essenziale al fine di avvicinare il momento dell'acquisizione delle risorse a quello del loro impiego secondo il principio della competenza finanziaria potenziata.

e) L'articolo 183, comma 3 del Tuel stabilisce che possono essere finanziate con il FPV tutte le spese degli esercizi successivi relative ad investimenti per lavori pubblici a condizione che la gara sia stata formalmente indetta, con aggiudicazione definitiva entro l'esercizio successivo.

f) In difetto, fatte salve alcune eccezioni di legge (cfr., in particolare, all. 4/1, p. 5.4. D.Lgs. n. 118/2011), l'entrata accertata confluisce nel risultato di amministrazione, sottraendosi al finanziamento del quadro economico di spesa programmato. Come precisato sul punto dalla Sezione delle Autonomie, l'ente locale deve impegnare le sole spese (escluse quelle di progettazione) per le quali possa "(..) dimostrare di avere effettivamente e concretamente avviato il procedimento di impiego delle risorse per la realizzazione del lavoro pubblico" (cfr. deliberazioni n. 23/SEZAUT/2015 e n. 32/SEZAUT/2015).

g) La Sezione Autonomie richiama gli enti locali a programmare la spesa di investimento in coerenza con i cronoprogrammi ed a impiegare correttamente il FPV che deve sempre costituire uno strumento di misurazione della diacronia tra acquisizione di risorse e relativo impiego.

h) Nel par. 3 delle Linee di indirizzo della citata delibera della Sezione delle Autonomie n. 2/2021/INPR vengono conferite indicazioni in tal senso, e viene esaltato il ruolo fondamentale della fase di programmazione e progettazione degli investimenti pubblici; in più viene ribadito, richiamando i precedenti della Sezione, il ruolo strategico del cronoprogramma che implica l'individuazione delle risorse finanziarie, la scomposizione del lavoro in fasi, e la determinazione dei tempi di realizzazione di ciascuna fase. La componente temporale costituisce l'elemento determinante per l'efficacia del ciclo programmatico e trova uno strumento di monitoraggio nell'istituto del Fondo pluriennale vincolato il quale, a seguito della modifica dei principi contabili operata con il D.M. 1° marzo 2019, viene costituito sull'intero quadro economico all'atto dell'avvio della fase di progettazione del livello minimo, sulla base della mera prenotazione della spesa, ma con l'obbligo di attivare gli strumenti di controllo sul rispetto dei tempi di progettazione al fine di poter confermare nel rendiconto dell'esercizio successivo le risorse nel FPV evitando di far confluire le somme in economia, con l'obbligo di iniziare nuovamente il ciclo.

i) La costruzione di un adeguato cronoprogramma della spesa (sia per quanto riguarda le fasi di progettazione sia in occasione della maturazione degli stati di avanzamento dell'intervento) e, in sintesi, l'efficace programmazione a ciò conseguente, dovrà essere sempre assicurata "…in un'ottica di salvaguardia degli equilibri generali di competenza e di cassa sia del bilancio sia della gestione" (Corte dei conti, deliberazione n. 4/SEZAUT/2018/FRG), cosi come il continuo e costante aggiornamento dei cronoprogrammi degli investimenti dovrà essere effettuato già a partire dallo studio di fattibilità economico-finanziaria e della progettazione.

l) Gli enti sono chiamati dai principi contabili ad impostare la programmazione in coerenza con cronoprogrammi dettagliati e attendibili - anche con riferimento agli importi di spesa previsti - in funzione dei quali impostare le previsioni di bilancio, implementando altresì gli strumenti di controllo interno mediante l'applicazione degli indicatori di bilancio di cui al D.M. 22 dicembre 2015.

(*cfr. Sez. reg. contr. Emilia-Romagna, deliberazioni n. 138/2022/PRSE, n. 157/2022/PRSE, n. 1/2023/PRSE, n. 24/2023/PRSE*)

Bilancio di previsione e rendiconto - Mancato rispetto del parametro di deficitarietà strutturale P5 di cui al D.M. 28/12/2018

a) Il parametro P5, codice indicatore 12.4, "Sostenibilità disavanzo effettivamente a carico dell'esercizio" maggiore del 1,20 per cento, da calcolare come valore percentuale, prende a riferimento il disavanzo iscritto in spesa nel conto del bilancio e lo rapporta con gli accertamenti dei titoli 1, 2 e 3 delle entrate.

b) Il disavanzo è applicato all'esercizio in corso di gestione ai fini del suo recupero; ciò comporta che una quota delle risorse finanziarie è destinata a recuperare il disavanzo anziché essere destinata ai servizi per la collettività di riferimento.

c) L'indicatore della sostenibilità del disavanzo effettivamente a carico dell'esercizio segnala se la gestione, con le ordinarie risorse (entrate correnti) riesce a far fronte al recupero del disavanzo: tanto più il rapporto è alto, tanto maggiore sono le entrate assorbite dal disavanzo applicato all'esercizio.

(*cfr. Corte conti, Sez. reg. contr. Emilia-Romagna, delib. n. 12 /2020/PRSE*)

Bilancio di previsione e rendiconto - Rapporti di credito/debito reciproci tra l'Ente e le società partecipate

(*cfr. Corte conti, Sez. reg. contr. Emilia-Romagna, delibb. n. 13/2020/PRSE, n.207/2021/PRSE*)

a) Si rammenta in via generale, che "tutti gli enti facenti parte della finanza pubblica allargata devono concorrere – secondo quanto stabilito dagli artt. 81 e 97, primo comma, Cost. – all'equilibrio complessivo del sistema e alla sostenibilità del debito nazionale" (Corte cost., sent. n. 6/2019), dovendosi sottolineare che l'adempimento normativo in questione, di cui all'art. 11 comma 6, lett. j), del D.Lgs. 118/2011, riguarda i rapporti con tutti gli enti strumentali e le società controllate e partecipate dal Comune e va esteso anche alle società quotate nei mercati regolamentati e che l'attendibilità delle risultanze contabili è condizionata al positivo esito di tali adempimenti, funzionali alla verifica degli equilibri di bilancio.

b) La doppia asseverazione dei debiti e dei crediti da parte dell'Organo di revisione dell'ente territoriale e di quelli degli organismi partecipati risulta necessaria, pertanto, al fine di evitare eventuali incongruenze e garantire la piena attendibilità ai dati, così che, in caso di inerzia da parte degli organi di revisione degli enti strumentali e delle società controllate e partecipate, il soggetto incaricato della revisione dell'ente territoriale è tenuto a segnalare tale inadempimento all'organo esecutivo dell'ente territoriale che assume senza indugio, e

comunque non oltre il termine dell'esercizio finanziario in corso, i provvedimenti necessari ai fini della riconciliazione delle partite debitorie e creditorie (art. 11, co. 6, lett. j, D.lgs. n. 118/2011).

c) Il controllo sugli equilibri finanziari, intestato all'Organo di revisione, secondo la norma dell'art. 147-quinquies, comma 3, TUEL "implica anche la valutazione degli effetti che si determinano per il bilancio finanziario dell'ente in relazione all'andamento economico-finanziario degli organismi gestionali esterni".

d) Sull'argomento si richiama quanto stabilito dalla Sezione delle autonomie della Corte dei conti con deliberazione n. 2/2016/QMIG, secondo cui "in caso di mancata individuazione, nello statuto della società a responsabilità limitata o del consorzio, di un organo di controllo, spetta all'ente territoriale socio individuare, all'interno dell'organismo, il soggetto chiamato ad asseverare la nota informativa attestante i reciproci rapporti debitori e creditori, senza previsione di compensi aggiuntivi".

BILANCIO DI PREVISIONE E RENDICONTO

Delib. **n. 199/2023/PRSP**- Comune di **Crevalcore** (BO) –Rendiconto 2022- Pres. Pozzato – Cons. Tessaro.

Fattispecie:

Secondo quanto appreso da notizie di stampa, il Comune di Crevalcore ha approvato il rendiconto riferito alla gestione dell'anno 2022 con il parere sfavorevole dell'Organo di revisione

Considerato che all'esito della predetta notizia contenuta nell'articolo di stampa del 9 maggio 2023 sul quotidiano "Il Resto del Carlino", in data 15 maggio 2023, presso la Sezione regionale di controllo per l'Emilia-Romagna, si è tenuta un'audizione con il Comune di Crevalcore e l'Organo di revisione, alla presenza del Presidente della Sezione e del Magistrato istruttore, dott. Tiziano Tessaro.

Considerato che il Magistrato istruttore ha successivamente formulato una serie di richieste istruttorie discendenti dalle prime risultanze acquisite nell'occasione e di cui si è stilato apposito verbale.

Dall'esame della documentazione ricevuta dal Comune e dall'Organo di revisione, la Sezione accerta l'illegittima adozione dell'atto di transazione adottato con deliberazione di Giunta comunale n. 133 del 3 novembre 2022 (in assenza dei presupposti stabiliti dalla normativa vigente, nonché della osservanza dei principi di logica e dei motivi economici d'interesse

pubblico) e trasmette gli atti alla Procura della Corte dei conti per gli adempimenti di competenza ai fini e per gli effetti di cui all'art. 52, comma 4, del c.g.c.

L'oggetto della verifica della Sezione.

L'oggetto della verifica investe la legittimità della complessiva operazione di transazione di Giunta comunale, in merito in particolare alla sussistenza di un rapporto di credito e debito con la società partecipata risalente al 2009: lo scrutinio della fattispecie rileva anche per la tenuta degli equilibri di bilancio, eventualmente pregiudicati dalla inerzia tenuta nella cura delle entrate facenti capo all'ente in dipendenza del rapporto creditorio (Corte cost 6/2017) e per le conseguenze attinenti ai profili di responsabilità da questo scaturenti.

Dalla documentazione istruttoria acquisita, lo scrutinio intestato alla Sezione concerne la liceità dell'operato dell'ente in riferimento ai presupposti e ai principi che governano la fattispecie relativi al negozio transattivo in esame.

La verifica affidata al Collegio concerne:

1) la possibilità che l'Ente possa o meno procedere alla transazione di un debito oramai prescritto, come riconosciuto dalle stesse parti;

2) se la fattispecie rientri nell'ipotesi contemplata dalla disposizione di cui al II comma dell'articolo 1242 cod. civ., ai sensi del quale "la prescrizione non impedisce la compensazione, se non era compiuta quando si è verificata la coesistenza di due debiti";

3) se l'atto con cui si procede a tale negozio debba essere accompagnato dal parere dell'Organo di revisione.

Il concetto di transazione.

Ai sensi dall'art. 1965 del codice civile, "La transazione è il contratto col quale le parti, facendosi reciproche concessioni, pongono fine ad una lite già incominciata o prevengono una lite che può sorgere tra loro. Con le reciproche concessioni si possono creare, modificare o estinguere anche rapporti diversi da quello che ha formato oggetto della pretesa e della contestazione delle parti".

Le caratteristiche dell'accordo transattivo nel Codice civile.

a) Da un punto di vista civilistico, la figura contrattuale in esame si perfeziona con il consenso delle parti ed è a prestazioni corrispettive, in quanto entrambe le parti si fanno reciproche concessioni; ai fini della forma, si richiede quella scritta ma solamente ad *probationem* non anche la forma scritta ad *substantiam*.

b) In ordine all'ammissibilità della transazione, è necessaria l'esistenza di una controversia giuridica (e non di un semplice conflitto economico), che sussiste o può sorgere quando si contrappongono pretese confliggenti di cui non sia possibile a priori stabilire quale sia giuridicamente fondata: di conseguenza, il contrasto tra l'affermazione di due posizioni giuridiche è la base della transazione in quanto serve per individuare le reciproche concessioni, elemento collegato alla contrapposizione delle pretese che ciascuna parte ha in relazione all'oggetto della controversia.

c) Si tratta di un profilo costitutivo che caratterizza la transazione rispetto ad altri modi di definizione della lite.

d) La transazione è valida soltanto se ha ad oggetto diritti disponibili (art 1966, c. 2 cc) e cioè, secondo la prevalente dottrina e giurisprudenza, quando le parti hanno il potere di estinguere il diritto in forma negoziale.

d 1) È nulla la transazione nel caso in cui i diritti che formano oggetto della lite siano sottratti alla disponibilità delle parti per loro natura o per espressa disposizione di legge; cosicché requisito essenziale dell'accordo transattivo disciplinato dal Codice civile (artt. 1965 e ss. cc) è, in forza dell'art 1321 dello stesso codice, la patrimonialità del rapporto giuridico.

e) Altro requisito fondamentale che caratterizza la transazione secondo l'orientamento maggioritario della giurisprudenza civile (cfr., ex multis, Cass. civ., sent. n. 6861/2003), è l'incertezza del risultato (*res dubia*) per le parti derivante dalla risoluzione della controversia da parte di un organo giudicante.

f) Costituisce transazione solo quell'accordo che cade su un rapporto che, oltre a presentare, almeno nell'opinione delle parti, carattere di incertezza, è contrassegnato dalla reciprocità delle concessioni (cfr., *ex multis*, Cass. 6 maggio 2003 n. 6861), in quanto oggetto dell'accordo non è il rapporto o la situazione giuridica cui si riferisce la discorde valutazione delle parti, ma la lite cui questa ha dato luogo o possa dar luogo e che le parti stesse intendono definitivamente risolvere mediante, per l'appunto, reciproche concessioni (Cfr., Corte di cassazione, sez. III Civile, sentenza 24 febbraio 2015, n. 3598).

I principi valevoli in materia di transazioni degli enti pubblici.

a) Si richiamano alcuni principi giurisprudenziali elaborati dalla Corte dei conti (v. ex multis, Sezione Controllo Regione Lombardia deliberazione n. 80/2017/PRSE; Sezione Controllo Regione Lombardia deliberazione n.1116/2009/PAR; Sezione Controllo Regione per l'Umbria deliberazione n.123/2015/PAR):

- anche gli Enti pubblici possono di norma transigere le controversie delle quali siano parte ex art 1965 c.c.;

- i limiti del ricorso alla transazione da parte degli Enti pubblici sono quelli propri di ogni soggetto dell'ordinamento giuridico, e cioè la legittimazione soggettiva e la disponibilità dell'oggetto (ovvero posizioni giuridiche soggettive disponibili ex art. 1966 c.c., suscettibili di essere estinte in forma negoziale), e quelli specifici di diritto pubblico, e cioè la natura del rapporto tra privati e pubblica Amministrazione.

b) È nulla la transazione nel caso in cui i diritti che formano oggetto della lite sono sottratti al potere dispositivo delle parti.

c) Nell'esercizio dei propri poteri pubblicistici, l'attività degli Enti territoriali è finalizzata alla cura concreta di interessi pubblici e alla finalizzazione dell'attività all'interesse specificamente intestato all'Ente.

d) I negozi giuridici conclusi con i privati non possono condizionare l'esercizio del potere dell'Amministrazione pubblica sia rispetto alla miglior cura dell'interesse concreto della comunità amministrata, sia rispetto alla tutela delle posizioni soggettive di terzi, secondo il principio di imparzialità dell'azione amministrativa.

Scelta discrezionale e parametro del buon andamento.

a) Appurato che gli enti pubblici possono transigere le controversie delle quali siano parte, ai sensi dell'art. 1965 del c.c. e seguenti.

b) La scelta se proseguire un giudizio o addivenire ad una transazione e la concreta delimitazione dell'oggetto della stessa spetta all'Amministrazione nell'ambito dello svolgimento della ordinaria attività amministrativa e, come tutte le scelte discrezionali, non è soggetta a sindacato giurisdizionale, se non nei limiti della rispondenza delle stesse a criteri di razionalità, congruità e prudente apprezzamento, ai quali deve ispirarsi l'azione amministrativa.

c) La verifica della legittimità dell'attività amministrativa– specialmente dopo la novella dell'art. 97 Cost., che ha declinato in termini economici il canone del buon andamento, facendolo precedere dalla inserzione del comma 1, del principio in base al quale "Le pubbliche amministrazioni, in coerenza con l'ordinamento dell'Unione europea, assicurano l'equilibrio dei bilanci e la sostenibilità del debito pubblico" - non può più ormai prescindere da una valutazione del rapporto tra gli obiettivi conseguiti e spese sostenute, con l'ulteriore effetto che la violazione dei criteri di economicità e di efficacia assume specifico rilievo nel giudizio di responsabilità: occorre, pertanto, la massima prudenza da parte dell'ente, nonché una dettagliata motivazione che dia conto del percorso logico seguito per giungere alla definizione transattiva della controversia, anche sulla base di un giudizio prognostico circa l'esito del contenzioso, dovendosi predicare la "necessità che la transazione sia preceduta da una congrua motivazione, nella quale siano esaminati e valutati i rischi connaturati a simile

fattispecie, legati ad esempio alla prevedibile durata ed al prevedibile (o imprevedibile) esito di un contenzioso già pendente" (Cons. Stato, Sez. III, 7 luglio 2011, n. 4083).

Buon andamento e suo collegamento con parametri economici.

a) Un'adeguata ponderazione dei contenuti degli accordi transattivi, con puntuale valutazione degli interessi in gioco rispettando il canone di buon andamento e imparzialità dell'azione amministrativa di cui all'art. 97 Cost., non può, in secondo luogo, coerentemente prescindere dalla convenienza economica della transazione in relazione all'incertezza del giudizio, intesa quest'ultima in senso relativo, da valutarsi in relazione alla natura delle pretese, alla chiarezza della situazione normativa e ad eventuali orientamenti giurisprudenziali.

b) Lo scrutinio della legittimità dell'attività amministrativa, anche attraverso una valutazione del rapporto tra gli obbiettivi conseguiti e i costi sostenuti, implica che "il giudice contabile può invero e deve verificare la compatibilità delle scelte amministrative con i fini pubblici dell'ente, che devono essere ispirati a criteri di economicità ed efficacia, rilevanti sul piano non della mera opportunità bensì della legittimità delle (dell') azione amministrativa" (*ex multis*, tra le più recenti, Cass. SSUU n. 40549/2021 del 17 dicembre 2021; Cass. SSUU n. 15979/2022 del 18 maggio 2022).

c) Se a transigere è "un soggetto pubblico ... i parametri valutativi sono decisamente più ristretti e maggiormente, se non quasi esclusivamente, ancorati a risparmi di spesa (sia gestionali che per contenziosi), a tutela delle casse pubbliche e della collettività che vi contribuisce finanziariamente. Un ente pubblico non gode dunque di un arbitrio transattivo, riconoscibile ad un privato, ma deve pur sempre avere come parametro l'equilibrio di bilancio che impone una attenta e oculata valutazione delle poste in transazione...". Ciò in considerazione nel necessario rispetto di regole che si pongono a presidio di "garanzie costituzionali di buon andamento e di integrità delle finanze pubbliche che esprimono tutela finale dei diritti dei contribuenti e dei cittadini tutti (art. 97 cost.)" (Corte dei conti, Sezione giurisdizionale per la Lombardia sentenza n. 196/2019 e Corte dei conti, Sezione Controllo Lombardia Parere n. 65 /2020/PAR).

d) Nel convenire reciproche concessioni su una controversia complessa o avente ad oggetto somme cospicue di denaro pubblico, è ragionevole una transazione che abbia ponderato in maniera approfondita gli interessi in gioco, che sia stata preceduta da una diligente istruttoria procedimentale, dal parere favorevole degli organi interni in ordine alla copertura finanziaria dell'operazione, nonché dal parere dell'avvocatura interna all'amministrazione. Nel caso di specie, essa è stata comunque preceduta dall'acquisizione di un parere dell'avvocato esterno cui l'amministrazione si è diligentemente rivolta.

Traendo delle preliminari conclusioni, alla luce dei principi giurisprudenziali espressi, e, per quel che è qui d'interesse, si può affermare che il sindacato giurisdizionale sugli accordi transattivi delle pubbliche amministrazioni deve essere contenuto nei limiti della rispondenza delle transazioni medesime a criteri di razionalità, congruità e prudente apprezzamento, nonché all'idoneità dell'accordo transattivo a conseguire un risparmio di spesa.

La prescrizione del credito.

Fattispecie: La questione oggetto di scrutinio da parte della Sezione concerne l'ammissibilità di una transazione relativa a una pretesa relativa a un diritto, il quale, una volta decorso infruttuosamente il termine fissato dalla legge, non potrà più essere fatto valere.

a) La *ratio* dell'istituto della prescrizione è stata ravvisata ora nell'interesse pubblico alla certezza del diritto, ora nella volontà di sanzionare l'inerzia del titolare del diritto, ora nella presunzione di carenza di interesse del titolare che per un tempo considerevole non invoca la tutela concessagli dall'ordinamento, ovvero nella sussistenza di un'ipotesi di risoluzione di conflitti tra titolari di situazioni giuridiche per cui si estingue il diritto che limita l'attività di un altro soggetto.

b) In tale ottica si spiega perché: 1) tutti i diritti sono soggetti a prescrizione tranne quelli indisponibili, i quali vivono fuori da un rapporto con altri soggetti o con altre situazioni; 2) la prescrizione può essere fatta valere solo dall'interessato, che può rinunciare alla stessa successivamente; 3) la prescrizione non può essere rilevata d'ufficio dal giudice.

Al di là della opzione interpretativa espressa talora in favore della dimensione processuale ovvero sostanziale dell'istituto della prescrizione, informata in ogni caso a «finalità di ordine pubblico" (relazione del Guardasigilli), se pure è vero che «non è ammessa la ripetizione di ciò che è stato spontaneamente pagato in adempimento di un debito prescritto» (art 2934 cc), nondimeno gli artt. 2934 c.c. e ss pongono una serie di condizioni, positive e negative, per l'operatività dell'istituto, così compendiabili :

1) non deve essere intervenuto «il riconoscimento del diritto» in corso di rapporto da parte del debitore, ex art. 2944 cc.;

2) non deve essere intervenuta la rinuncia alla prescrizione da parte del debitore dopo il suo compimento, ex art. 2937 cc.;

3) non deve essere intervenuto il pagamento spontaneo del debito prescritto, ex art. 2940 cc.;

4) deve essere intervenuta la vittoriosa proposizione dell'eccezione da parte del debitore, all'esito dell'eventuale instaurazione del processo, ex art. 2938 cc., non potendo il giudice rilevarla d'ufficio;

5) deve essere intervenuta la vittoriosa proposizione (in caso di inerzia del debitore) dell'eccezione di prescrizione da parte dei terzi interessati ex art. 2939 cc.;

6) non deve essere intervenuto l'adempimento spontaneo da parte dell' (ormai ex) debitore successivamente al formarsi del giudicato che abbia accertato l'intervenuta prescrizione.

La compensazione di un debito prescritto.

a) Quest'ultimo profilo ha effetti anche per la disciplina della compensazione (la quale si verifica quando due soggetti, allo stesso tempo creditore e debitore l'uno dell'altro, sono obbligati reciprocamente in forza di rapporti diversi, e dove ragioni di economicità, di equità e di interesse pubblico giustificano la compensazione delle opposte pretese, anziché un doppio adempimento produttivo degli stessi risultati), dal momento che, se è vero che essa estingue *ope legis* i debiti contrapposti in base alla circostanza oggettiva e dal giorno della loro coesistenza ed ipso iure a mente dell' art. 1242 cc, così da attribuire alla relativa pronuncia del giudice carattere semplicemente dichiarativo e, quindi, intrinsecamente retroattivo – nondimeno il giudice non può d'ufficio dichiarare la compensazione stessa, esigendo dalla parte una manifestazione di volontà diretta a giovarsi dell'effetto estintivo già verificatosi *ope legis* (Cass. civ. sez. I, 4 maggio 1981, n. 2705).

b) se a norma dell'art. 1242, secondo comma, c.c. la prescrizione di uno dei due crediti non impedisce di eccepire la compensazione se la prescrizione non era compiuta quando si è verificata la coesistenza dei due debiti, la regola generale ivi contenuta postula la prevalenza del diritto alla compensazione rispetto alla prescrizione qualora il relativo termine non sia spirato nell'arco temporale di coesistenza dei crediti e dei debiti, e si fonda sul principio di ragionevolezza e di buona fede nella disciplina dei rapporti negoziali, rappresentando una declinazione di quello generale, secondo il quale quando due soggetti sono obbligati l'uno verso l'altro, i due debiti si estinguono per le quantità corrispondenti (cfr. art. 1241 c.c.).

c) Se la prescrizione non è opposta il giudice non potrà rilevarla d'ufficio; e potrà procedere alla liquidazione giudiziale del credito prescritto, a cui consegue la produzione non retroattiva di quell'effetto estintivo che è caratteristico della compensazione.

I principi predicabili nel caso specifico.

Va premesso – alla luce dei parametri del giudizio intestato alla Corte dei conti, fondati sulla centralità del bene bilancio (Corte cost. sent. n. 184/2016) e sulla necessaria cura e tutela dell'equilibrio dello stesso (Corte cost. sent. n. 247/2017), compendiati nella previsione dell'art. 148-bis del TUEL - che "un ente pubblico e una società in house non godono di un arbitrio transattivo, riconoscibile ad un privato, ma devono pur sempre avere come parametro l'equilibrio di bilancio che impone una attenta e oculata valutazione delle poste in transazione" (Corte conti, Sez. giur. reg. Lombardia, 19 luglio 2019, n. 196).

La carenza del profilo motivazionale sotto il profilo della convenienza economica alla conclusione di una transazione.

In primo luogo.

Fattispecie: non è ricavabile dal testo della delibera la convenienza economica che deve caratterizzare la stipula della transazione. Uno "degli elementi che l'ente deve considerare è la convenienza economica della transazione in relazione all'incertezza del giudizio" (Corte conti, Sez. contr. reg. Lombardia, n. 26/2008), che tuttavia non trova esplicazione, nella fattispecie allo scrutinio della Sezione, limitandosi a una valutazione meramente aritmetica di reciproche pretese che sembrano tra l'altro prive di quell'indispensabile requisito della res dubia (Cfr. Corte conti, Sez. giur. reg. Toscana, 16 aprile 2018, n. 92).

La insussistenza dell'interesse pubblico sembra dimostrata non solo dalla assenza del requisito della reciproca concessione o dell'intento di prevenire la lite (attesa la non azionabilità della pretesa), ma anche dal fatto che l'atto rinviene una motivazione assolutamente apodittica nella affermata sussistenza dei presupposti, senza disvelare l'oscurità di un comportamento silente protratto per oltre un decennio di cui non è conseguentemente chiara la sussistenza dell'incertezza.

a) La scelta di un ente pubblico di addivenire ad una transazione deve essere riconducibile ai canoni di razionalità, convenienza, logica e correttezza gestionale, avendo sempre riguardo ad una imprescindibile valutazione della "cura concreta di interessi pubblici", che ne costituisce la causa in concreto.

b) La verifica della legittimità dell'attività amministrativa non può più ormai prescindere da una valutazione del rapporto tra gli obiettivi conseguiti e spese sostenute, la violazione dei criteri di economicità e di efficacia assume specifico rilievo nel giudizio di responsabilità, considerato che l'antigiuridicità dell'atto amministrativo ed in generale dei comportamenti dei soggetti sottoposti al giudizio della Corte dei conti, costituisce presupposto necessario (ancorché non sufficiente) della "colpevolezza" di colui che lo ha posto in essere (Corte conti, Sez. II giur. centr., 27 novembre 1997, n. 230).

c) La generale capacità di agire contemplata dall'art. 11 cc in capo agli enti pubblici implica la doverosa funzionalizzazione dell'attività privatistica agli scopi di buon andamento, imparzialità e legalità che l'art. 97 assegna alle Pubbliche amministrazioni.

d) La predetta funzionalizzazione dell'attività dell'ente rispetto alle finalità istituzionali contemplate dalla Carta costituzionale è il vero centro di gravità sistematico e unitario che postula l'utilizzo legittimo degli strumenti negoziali solo se e nella misura in cui venga dimostrato in modo analitico che essi sono necessari e convenienti per il corretto perseguimento delle proprie finalità istituzionali pubbliche.

e) L'art. 1965 del codice civile sembra aprire alla possibilità che la transazione abbia ad oggetto anche liti non ancora insorte (nella parte in cui si riferisce anche a una funzione di prevenzione di una lite che può sorgere tra le parti), è altresì vero che la dottrina e la giurisprudenza prevalenti hanno fornito una lettura riduttiva di tale apertura, circoscrivendola a liti comunque già sussistenti al livello stragiudiziale o, quanto meno, già emerse, ancorché a livello di mera contestazione, con esclusione della possibilità di transigere liti puramente ipotetiche e del tutto indeterminate nei contenuti, pena la stessa determinabilità dell'oggetto della transazione.

f) In tal senso la Cassazione (Cass. civile, Sez. I, 17 ottobre 2019, n. 26528) ha in più occasioni chiarito che "in tema di transazione, le reciproche concessioni alle quali fa riferimento l'art. 1965 c.c., comma 1, possono riguardare anche liti future non ancora instaurate ed eventuali danni non ancora manifestatisi, purché questi ultimi siano ragionevolmente prevedibili; (Cass. s.u. 8053/2014, Cass. 12320/2005, 2633/1982)", nel cui perimetro non sembra essere ricompreso il credito prescritto. La transazione è infatti ricostruita in dottrina come negozio a efficacia tipicamente preclusiva, che incide direttamente sui rapporti giuridici sostanziali, precludendo l'azione mercé la *exceptio litis* per *transactionem finitae*, analoga alla eccezione di giudicato (Consiglio di Stato, Adunanza Sezione I, 20/11/2020 n. 1908).

La responsabilità da mancato tempestivo esercizio del diritto di credito.

In secondo luogo.

Fattispecie: l'inerzia dell'ente locale fino al verificarsi del compimento del periodo prescrizionale non può e non deve costituire valido motivo per addivenire alla stipula di un accordo transattivo, una volta che sia spirato tale termine.

a) il danno da lesione dell'interesse dell'ente locale al mantenimento degli equilibri di bilancio e delle previsioni di entrata, al fine di evitare scompensi sul piano economico finanziario, è configurabile, sulla scorta della giurisprudenza contabile, come danno pubblico, inteso come pregiudizio a beni ed interessi che appartengono alla collettività e sono assunti dallo Stato-ordinamento come propri (cfr. SS.RR. n. 659/1990.

b) L'interesse al conseguimento del previsto equilibrio nella utilizzazione delle risorse o quello al rispetto dell'ordine di priorità delle varie spese stabilito dalle previsioni di bilancio possono essere alterati per effetto della sopravvenuta assenza di entrate causata dell'omesso esercizio del diritto di credito quando non si era ancora verificata la prescrizione di esso (Corte dei conti, Sezione giurisdizionale Piemonte, Sentenza n. 190/2021).

La responsabilità da transazione di un debito prescritto.

In terzo luogo.

Fattispecie: la rilevata assenza di una valida causa del negozio abdicativo, dovuta alla tardiva emersione di crediti e debiti oramai prescritti, senza che vi sia stato il tempestivo esercizio di essi, integra gli estremi di una responsabilità erariale di "una transazione che abbia ad oggetto, a titolo esemplificativo, una pretesa, nei confronti di una Pubblica amministrazione, manifestamente infondata, oppure una transazione riguardante un credito prescritto o, ancora, una transazione caratterizzata da condizioni manifestamente svantaggiose per l'Amministrazione" (Corte dei conti, Sez. Lombardia, par n. 65/2020).

a) Se la transazione si caratterizza, almeno in linea generale, per la presenza di una res dubia e di un sacrificio economico bilaterale, deve essere riconosciuta la responsabilità per la stipulazione di transazioni che, in realtà, comportano rinunce a delle spettanze pacificamente acclarate dell'ente o che dovevano essere realizzate entro i termini stabiliti dall'ordinamento, non effettuate per l'inerzia della amministrazione e che si concretizzano, quindi, in una parziale remissione del debito, generando quindi una responsabilità per colpa grave a carico dell'ente che ha semplicemente evitato di acquisire quei crediti certi, liquidi ed esigibili.

Il parere dell'Organo di revisione.

Fattispecie: necessità o meno del parere dell'Organo di revisione anche nell'ipotesi in cui la competenza dell'accordo transattivo sia della Giunta comunale.

Questa Sezione (Corte dei conti, Sezione regionale di controllo per la Regione Emilia-Romagna, del. n. 129/2017) aveva già messo in evidenza l'importanza del parere dell'Organo di revisione contabile sulle delibere di approvazione di accordi transattivi, sottolineando l' opportunità da parte dell'ente locale di acquisire il parere all'Organo di revisione anche in riferimento a transazioni non di competenza del Consiglio, ove le stesse fossero tuttavia di particolare rilievo, suggerendo un intervento in via regolamentare, ai sensi dell'art. 239, comma 6 del TUEL, in considerazione del fatto che tale ampliamento è rimesso alla discrezionale potestà dell'ente locale.

a) La Sezione non ignora che il prevalente indirizzo giurisprudenziale esclude la competenza consultiva dell'Organo di revisione.

a1) - prendendo le mosse dalla non riconducibilità del contratto di transazione in cui è parte un ente locale alle ipotesi di debito fuori bilancio tassativamente previste dall'art. 194 del TUEL, di competenza del Consiglio, per la "natura eccezionale di detta previsione normativa finalizzata a limitare il ricorso ad impegni non derivanti dalla normale procedura di bilancio" (Corte dei conti, Sezione regionale di controllo per la Regione Umbria, del. n. 123/2015), non suscettibili di estensione ad altre tipologie di spesa, la quale ha carattere tassativo, sicché non è possibile riconoscere debiti fuori bilancio che non rientrano nelle tipologie individuate -

b) La giurisprudenza di questa Corte ritiene che la transazione non rientri tra le fattispecie tassative e tipizzate di debito fuori bilancio, la cui disciplina non è suscettibile di estensione ad altre tipologie di spesa diverse da quelle di cui all'art. 194 del tuel.

b1) Il principio contabile n. 2 lett. f), adottato dall'Osservatorio per la finanza e la contabilità degli enti locali, presso il Ministero dell'interno il 18 novembre 2018, prevede, al punto 104, che "gli accordi transattivi non sono previsti tra le ipotesi tassative elencate all'articolo 194 del tuel e non sono equiparabili alle sentenze esecutive di cui alla lettera a) del comma 1 del citato articolo".

b2) Ciò in quanto l'accordo transattivo presuppone la decisione dell'ente di pervenire ad un accordo con la controparte, per cui è possibile per l'ente "definire tanto il sorgere dell'obbligazione quanto i tempi dell'adempimento e pertanto, non può essere ricondotto al concetto di sopravvenienza passiva e dunque alla nozione di debito fuori bilancio sottesa alla disciplina in questione, dal momento che gli accordi transattivi presuppongono la decisione dell'ente di pervenire ad un accordo con la controparte, per cui è possibile prevedere, da parte del Comune, tanto il sorgere dell'obbligazione quanto i tempi per l'adempimento.

b3) Del resto, «nel caso in cui l'ente a fronte di una sentenza esecutiva, voglia (…) pervenire ad un accordo transattivo, non si rende necessario il riconoscimento della legittimità del debito che peraltro risulterebbe contraddittorio rispetto al contenuto della volontà transattiva che si vuole porre in essere» (Corte dei conti sezione di controllo per la Toscana delibera 132/2010).

Di conseguenza, «L'esame di casi nei quali è richiesto il parere del Collegio conferma che si tratta di un'attività di collaborazione che riguarda le attribuzioni consiliari nelle materie economico-finanziarie, propedeutica all'assunzione delle delibere di competenza del Consiglio» (Corte dei conti, Sezione Piemonte, deliberazione n. 345 del 25/09/2013).

c) In ragione di ciò, le transazioni che devono essere sottoposte a parere obbligatorio dell'organo di revisione sono solo quelle destinate a essere oggetto di una decisione di Consiglio comunale, e non anche gli accordi che si concludono in determinazioni dirigenziali o atti di Giunta.

d) In particolare," l'elemento da considerare al fine di individuare i casi nei quali l'Organo di revisione deve esprimere il proprio avviso è la competenza consiliare a deliberare in merito alla conclusione della transazione e non la natura di quest'ultima.

e) In altri termini, non è rilevante se l'Ente intenda procedere alla definizione di un contenzioso giudiziale o stragiudiziale quanto se in ordine all'atto conclusivo del procedimento debba pronunciarsi o meno il Consiglio, considerato che, come si è visto sopra, il parere deve essere reso all'Organo consiliare il quale è tenuto "ad adottare i provvedimenti conseguenti o a motivare adeguatamente la mancata adozione delle misure proposte dall'organo di revisione".

f) La natura del parere, funzionale allo svolgimento delle competenze consiliari, evidenzia che l'obbligo riguarda principalmente le proposte di transazione riferite a: - passività in relazione alle quali non è stato assunto uno specifico impegno di spesa, vale a dire quelle che possono generare un debito fuori bilancio nei casi previsti dalle lettere a), d) ed e) dell'art. 194, co. 1 del TUEL; - accordi che comportano variazioni di bilancio; - accordi che comportano l'assunzione di impegni per gli esercizi successivi (art.42, co. 2, lett. i) del TUEL); - accordi che incidono su acquisti, alienazioni immobiliari e relative permute (art. 42, co. 2, lett. l) del TUEL" (Corte dei conti, Sezione Piemonte, deliberazione n. 345 del 25/09/2013).

L'assenza di un valido rapporto obbligatorio in capo all'ente oggetto di transazione.

Fattispecie: conseguenze discendenti dalla esatta qualificazione della fattispecie in esame e del regime giuridico applicabile in concreto, discendente dalla surriferita distinzione ontologica tra debiti fuori bilancio e transazioni.

L'Ente aveva, anteriormente all'atto di transazione adottato con delibera di Giunta precisato che il debito non è dovuto, in quanto in bilancio non è mai stato assunto nessun impegno di spesa al riguardo.

Nella fattispecie all'esame della Sezione, vengono a mancare- anche sotto il profilo soggettivo- gli stessi presupposti necessari per poter procedere ad una valida transazione da parte dell'Ente.

a) Lo scrutinio cui conducono le risultanze istruttorie esclude che la dedotta obbligazione, oggetto del negozio rinunciativo, faccia capo all'ente stesso, o che l'ente vi sia in alcun modo parte, dal momento che l'art. 191 del TUEL prevede che, nel caso in cui vi è stata l'acquisizione di beni e servizi in violazione dell'obbligo indicato nei commi 1, 2 e 3, il rapporto obbligatorio intercorre, ai fini della controprestazione e per la parte non riconoscibile ai sensi dell'articolo 194, comma 1, lettera e), tra il privato fornitore e l'amministratore, funzionario o dipendente che hanno consentito la fornitura.

a1) Per le esecuzioni reiterate o continuative detto effetto si estende a coloro che hanno reso possibili le singole prestazioni. La disposizione richiede, inoltre, la comunicazione al terzo dell'avvenuto impegno e della relativa copertura finanziaria, riguardanti le somministrazioni, le forniture e le prestazioni professionali.

b) L'avvenuta registrazione dell'impegno contabile sul competente programma del bilancio di previsione e l'attestazione della copertura finanziaria di cui all'articolo 153, comma 5, del TUEL, nonché la comunicazione dell'avvenuto impegno di spesa e della relativa copertura finanziaria, riguardanti le somministrazioni, le forniture e le prestazioni professionali, rappresentano vere e proprie condizioni di imputabilità all'amministrazione dell'obbligazione, in assenza delle quali (e quindi in violazione dell'obbligo indicato nei commi 1, 2 e 3), il rapporto obbligatorio intercorre, ai fini della controprestazione e per la

parte non riconoscibile ai sensi dell'articolo 194, comma 1, lettera e), tra il privato fornitore e l'amministratore, funzionario o dipendente che hanno consentito la fornitura.

b1) L'obbligazione, venuta comunque ad esistenza in assenza di dette condizioni di imputabilità all'amministrazione, intercorre tra il terzo e il funzionario.

b2) nei confronti dei terzi si ha, pertanto - in caso di fornitura richiesta al di fuori della procedura prescritta nell'art. 191 del TUEL - una rottura del rapporto di immedesimazione organica, con ciò escludendo un rapporto diretto di rivalsa del privato direttamente verso l'ente, in quanto la strutturazione della fattispecie è volta a consentire solo il recupero dell'indennizzo da parte del privato verso il funzionario. E a ciò consegue che gli atti di acquisizione di beni e servizi effettuati in modo illegittimo non sono riconducibili alla sfera giuridica dell'ente locale.

c) Alla luce del riferito dato normativo sarebbe stato necessario, che l'ente locale avesse approvato previamente una apposita deliberazione consiliare di riconoscimento di debito fuori bilancio affinché il debito, contratto in spregio alla regolare procedura di spesa (art. 191 TUEL), venisse ricondotto, peraltro nei soli limiti degli accertati e dimostrati utilità ed arricchimento per l'ente stesso (cfr. art. 194, lett. e), TUEL), al sistema bilancio (Corte dei conti, Sezione regionale di controllo per la Regione Trentino-Alto Adige, n. 35/2018), e fosse conseguentemente imputabile alla propria sfera giuridica.

d) Il riconoscimento del debito, nei limiti del vantaggio accertato dalla stessa pubblica amministrazione è, pertanto, lo strumento sostanziale, ma assolutamente indefettibile, che consente di superare la presunzione legale di inutilità del contratto difforme dal procedimento di gestione contabile della spesa pubblica dell'ente locale: il dato normativo conferma la riconduzione della quantificazione dell'indennizzo ai criteri determinati in sede di azione generale di arricchimento di cui all'art. 2041 del codice civile, con la conseguenza, cioè, che non si verte in ipotesi di novazione soggettiva di una obbligazione esistente, bensì, al contrario, di una nuova e originaria obbligazione che trae causa dall'arricchimento facente capo all'amministrazione.

e) Sia che essa integri una successione *tout court*, o una novazione soggettiva, o un accollo - istituti che presuppongono la sopravvivenza dell'originario rapporto contrattuale a cui l'amministrazione subentrerebbe- ,sia che si tratti nel caso dell'art. 194 lett. e) del TUEL di una peculiare applicazione dell'istituto dell'arricchimento senza causa - espressione cioè del precetto di carattere sussidiario e di chiusura del sistema che vieta lo spostamento patrimoniale "ingiustificato", in assenza di una giusta causa- , rimane ferma in ogni caso la conclusione cui si perviene all'esito delle risultanze istruttorie , e cioè che l'obbligazione originaria assunta in assenza di impegno di spesa fa capo al funzionario (art. 191 TUEL) - dimostrata dalla esplicita dichiarazione dell'ente in tal senso dell'avvenuta carenza di impegno di spesa- e che questa ,in assenza di esplicito riconoscimento con delibera da parte del Consiglio comunale (art. 194 lett e, TUEL), non può essere in alcun modo riconducibile

alla sfera giuridica dell'ente locale, con la logica conseguenza che nessun negozio transattivo o compensativo poteva nel caso specifico validamente concludersi tra ente locale e soggetto terzo.

f) Le medesime considerazioni possono essere impiegate a proposito della pretesa utilizzazione nella fattispecie dello strumento della compensazione, che presuppone la coesistenza e reciprocità tra obbligazioni liquide certe ed esigibili che, peraltro, nel caso di specie, non sono ascrivibili, come sopra esplicitato, alla sfera giuridica dell'ente locale.

BILANCIO DI PREVISIONE E RENDICONTO

Delib. **n. 200/2023/PRSE**- Comune di **Talamello** (RN) – Prev. 2022-2024 e Rend. 2021 – Pres. Pozzato – Ref. Galiero.

Bilancio di previsione e rendiconto - Approvazione del rendiconto oltre il termine di legge.

Fattispecie: rispetto del divieto di assunzione di personale secondo quanto previsto dall'art. 9, c. 1-*quinquies*, del D. L. n. 113/2016. Sebbene l'Ente, nel 2022, non sarebbe incorso nelle restrizioni previste dalla legge in caso di approvazione tardiva del rendiconto, in base a quanto prescritto dall'art. 40 c. 5-bis del D.L. 50 del 2022, la Sezione ritiene opportuno segnalare l'importanza del rispetto delle tempistiche fissate per legge.

a) Si segnala l'importanza del puntuale rispetto delle tempistiche normativamente fissate per l'adozione di documenti contabili fondamentali, che rappresentano un momento essenziale del processo di pianificazione e controllo sul quale si articola l'intera gestione dell'ente, considerato anche che, nel periodo dell'inadempimento, gli enti devono garantire il rispetto di quanto previsto dall'art. 9, c. 1-quinquies, del D. L. n. 113/2016 relativo al divieto di assunzione di personale, adempimento che in questo caso è stato rispettato.

b) 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 ad adempiere ed eventualmente nominare un commissario ad acta.

c) Ulteriori limitazioni per l'ente, *ope legis*, si ravvisano nell'esclusivo e limitato utilizzo dell'avanzo di amministrazione "presunto", anziché accertato (artt. 186 e 187 del D. Lgs. n. 267/2000), e nell'impossibilità di ricorrere all'indebitamento attraverso la contrazione di nuovi mutui, secondo quanto stabilito dall'art. 203, c. 1, lett. a) del TUEL, mentre la mancata redazione dell'apposita certificazione sui principali dati del rendiconto da parte dell'ente

comporta la sospensione dell'ultima rata del contributo ordinario previsto in favore dell'ente relativamente all'anno in cui l'inadempimento è avvenuto (stante il precetto contenuto nell'art. 161, c. 1 e 3, del TUEL, quest'ultimo nel testo modificato dall'art. 27 c. 7, L. n. 448/2001).

d) Inoltre, in via provvisoria e sino all'adempimento, la ritardata approvazione del rendiconto comporta la sospensione della seconda rata del contributo ordinario (art. 21 del Principio contabile n. 3 - rendiconto degli enti locali). Va infine ricordato che la mancata approvazione del rendiconto entro il termine del 30 aprile comporta, in virtù dell'art. 227, c. 2-bis del TUEL, l'attivazione della procedura prevista dall'art. 141, c. 2, del medesimo TUEL.

Bilancio di previsione e rendiconto - Fondo pluriennale vincolato (FPV), reimputazione a un solo esercizio.

Fattispecie: l'ente ha riferito che i cronoprogrammi di spesa con imputazione ad un solo anno sono stati predisposti in funzione di un'informativa non sufficientemente adeguata.

a) evidenzia l'importanza di una scrupolosa programmazione della spesa di investimento, in coerenza con i relativi cronoprogrammi, che devono essere costantemente aggiornati, e del corretto impiego del FPV, strumento essenziale al fine di avvicinare il momento dell'acquisizione delle risorse a quello del loro impiego, secondo il principio della competenza finanziaria potenziata.

b) Puntuali indicazioni in tal senso sono contenute nel par. 3 delle Linee di indirizzo della deliberazione della Sezione delle Autonomie n. 2/2021/INPR, ove viene esaltato il ruolo fondamentale della fase di programmazione e progettazione degli investimenti pubblici e viene ribadito il ruolo strategico del cronoprogramma, che implica l'individuazione delle risorse finanziarie, la scomposizione del lavoro in fasi e la determinazione dei tempi di realizzazione di ciascuna fase.

c) Le regole contabili contengono strumenti in grado di accompagnare l'intero ciclo dell'investimento, monitorando il rispetto del cronoprogramma e fornendo indicazioni utili in chiave di controlli interni.

d) È necessario per gli enti rivedere l'organizzazione, soprattutto il canale di comunicazione tra ufficio tecnico e ragioneria, impostando la programmazione in coerenza con cronoprogrammi dettagliati e attendibili in funzione dei quali impostare le previsioni di bilancio.

Bilancio di previsione e rendiconto - Residui attivi conservati a rendiconto, efficacia del contrasto all'evasione tributaria e sforamento del parametro P8 del D.M. del Ministero degli Interni e del MEF del 28 dicembre 2018

Fattispecie: l'aumento dei residui attivi tra le annualità 2020 e 2021 riguarda principalmente il titolo 4 "Entrate in conto capitale" - contributi a rendicontazione. Gli impegni da parte dell'ente erogante corrispondano agli accertamenti registrati dal Comune, le spese sono state in parte rendicontate e gli incassi sono presumibili a breve.

Relativamente agli altri residui, l'Ente ha dichiarato alcuni incassi.

La capacità di riscossione è migliorata nel 2022, anno in cui non è stato sforato il parametro P8.

a) Si rammenta che in base a quanto previsto al punto 3.6 dell'allegato 4/2 al D. Lgs 118/2011, nella contabilizzazione dei contributi a rendicontazione, al fine di garantire l'esatta corrispondenza dell'imputazione nei bilanci dell'amministrazione erogante e di quella beneficiaria, la prima deve impegnare l'intera spesa prevista nella delibera che dispone il contributo con imputazione ai successivi esercizi in cui è prevista la realizzazione delle spese da parte della seconda e quest'ultima ha titolo ad accertare le entrate con imputazione ai medesimi esercizi in cui sono stati registrati gli impegni.

b) Essenziale allo scopo si rivela il cronoprogramma predisposto dal beneficiario e presentato al finanziatore al punto che, per garantire l'armonizzazione dei bilanci dell'uno e dell'altro, nel caso si realizzino scostamenti dell'andamento della spesa da quella programmata, occorre che il beneficiario dia tempestiva comunicazione all'ente erogante in occasione delle rendicontazioni, aggiornando il cronoprogramma della spesa. Entrambi gli enti dovrebbero così provvedere alle necessarie variazioni degli stanziamenti del bilancio di previsione e alla reimputazione degli accertamenti e degli impegni agli esercizi in cui le entrate e le spese sono esigibili.

c) Il mantenimento di residui attivi eventualmente inesigibili nel conto del bilancio incide sull'attendibilità del risultato contabile di amministrazione e sulla formazione dell'avanzo di amministrazione che può risultare sussistente solo sotto il profilo contabile (art. 187 del TUEL).

d) E' necessario operare una rigorosa ed attenta verifica delle voci classificate nei residui, finalizzata a mantenere in bilancio solo quelle per le quali la riscossione/pagamento possa essere previsto con un ragionevole grado di certezza; infatti, al fine di conferire veridicità ed attendibilità al bilancio dell'Amministrazione locale, il legislatore ha stabilito che al termine di ciascun esercizio, prima dell'inserimento in bilancio dei residui, l'ente debba procedere ad una specifica operazione di riaccertamento tesa a verificare le posizioni creditorie/debitorie.

e) Deve trattarsi di un controllo sostanziale e non solo formale. L'ente, cioè, non può limitarsi a verificare la ragione, il titolo giuridico, la giustificazione delle singole poste, ma deve accertare l'effettivo obbligo di riscuotere il credito e pagare il debito, attraverso un prudente apprezzamento dell'esistenza dei requisiti essenziali previsti dall'ordinamento.

f) In via generale, che solo un'accurata e ponderata attività di previsione "a monte" e di accertamento nel corso dell'esercizio (e non alla fine dello stesso), può preservare l'ente locale dall'irregolare "accumulo" di residui attivi che, se di rilevante consistenza e difficile, se non impossibile, riscuotibilità, possono incidere in maniera determinante sull'effettiva disponibilità di cassa dell'ente.

g) Si rammenta che, partendo dall'indefettibile principio generale della indisponibilità dell'obbligazione tributaria riconducibile ai principi di capacità contributiva (art. 53, c. 1, Cost.) ed imparzialità nell'azione della pubblica amministrazione (art. 97 Cost.), espressione entrambi del più generale principio di eguaglianza nell'ambito dei rapporti tributari, si giunge alla considerazione che la riscossione dei tributi diviene attività necessaria ed indispensabile per garantire risorse agli enti.

h) Dall'indisponibilità dell'obbligazione tributaria, vincolata ed ex lege, si ricava quindi la conclusione circa l'irrinunciabilità della potestà impositiva, con i corollari della non prorogabilità del recupero delle somme a tale titolo dovute e della necessità che l'azione del Comune sia tempestivamente volta ad evitare la prescrizione del credito tributario.

i) La capacità di riscossione, incidendo sull'effettiva disponibilità, in termini di cassa, delle entrate previste a preventivo per il finanziamento dei programmi di spesa dell'ente, rileva ai fini della salvaguardia degli equilibri finanziari dell'ente qualora finisca con l'implicare una sovrastima dei crediti e, conseguentemente, del risultato di amministrazione.

l) Gli eventuali accantonamenti al FCDE conseguenti alle difficoltà sul lato della riscossione, per quanto in grado di neutralizzare tali effetti, non possono essere considerati risolutivi in una prospettiva di lungo periodo, entro la quale l'ente deve provvedere ad azionare opportune leve organizzative che consentano l'effettiva affluenza di entrate in bilancio tali da consentire una programmazione delle spese volta ad approntare le necessarie misure per soddisfare i bisogni della collettività.

m) Gli enti sono tenuti a determinare sempre correttamente il calcolo del FCDE attenendosi a quanto riferito nell'All. n.4/2 al D. Lgs. 118/2011 punto 3.3 e nell'esempio 5 – Determinazione del fondo crediti di dubbia esigibilità.

n) Il parametro obiettivo P8, concerne l'effettiva capacità di riscossione delle entrate. Il valore è dato dal rapporto tra riscossioni a competenza più riscossioni a residuo, e accertamenti di competenza più residui definitivi iniziali, che risulta inferiore al valore soglia del 47%.

o) Si rammenta che, ai sensi dell'art. 242, co. 1, T.U.E.L., sono da considerarsi in condizioni strutturalmente deficitarie gli enti locali che presentano gravi e incontrovertibili condizioni di squilibrio, rilevabili da un'apposita tabella, da allegare al rendiconto della gestione, contenente parametri obiettivi dei quali almeno la metà presentino valori deficitari. Con decreto Ministro dell'interno di concerto con il Ministro dell'economia e delle finanze del 28

dicembre 2018 sono stati individuati, ai sensi del secondo comma dell'articolo citato, i parametri obiettivi da applicare al rendiconto per l'esercizio 2019.

p) Il valore deficitario anche di uno solo di questi parametri costituisce un indice di allarme sulla tenuta dei conti in termini di sana, prudente e corretta gestione finanziaria (cfr. Sez. reg. contr. Emilia-Romagna, del. 239/2021/PRSP, Sez. reg. contr. Puglia, del. n. 119/2020/PRSP).

q) Tale circostanza, in assenza di misure correttive, implica necessaria cautela da parte dell'ente nel momento programmatico della spesa, vieppiù in una situazione, come quella qui rilevata, di incertezza sulla effettiva riscuotibilità delle entrate.

BILANCIO DI PREVISIONE E RENDICONTO

Delib. **n. 205/2023/PRSP**- Comune di **Montecopiolo** (RN) – Prev. 2022-2024 e Rend. 2021 – Pres. Pozzato – Cons. Tessaro.

Pronuncia ai sensi dell'art. 1, comma 166 e ss. della legge 23 dicembre 2005, n. 266.

Gravi criticità relative alla composizione del risultato di amministrazione con particolare riferimento al ripiano del disavanzo ordinario ex art 188 TUEL.

In relazione ai rilievi formulati sulla corretta determinazione del risultato di amministrazione dell'esercizio 2021, l'ente, atteso l'accertato pregiudizio agli equilibri di bilancio, dovrà adottare nella sua discrezionalità, le opportune misure correttive idonee a superare definitivamente la rilevata criticità, onde evitare l'adozione delle ben più importanti misure stabilite dagli artt. 188 e 193 del TUEL. In particolare, ai sensi dell'art. 148 - bis del TUEL, l'Ente dovrà adottare le misure correttive, entro sessanta giorni dalla comunicazione di avvenuto deposito della pronuncia di accertamento: tali atti dovranno essere trasmessi a questa Sezione, unitamente alla attestazione dell'avvenuto adempimento dell'obbligo di pubblicazione della presente deliberazione disposto dall'art. 31 del D. Lgs. n. 33/2013, nei successivi 30 giorni.

I comportamenti rilevati in merito al mancato tempestivo riassorbimento del disavanzo, implicano, laddove non rimediati, la preclusione dell'attuazione dei programmi di spesa, ai sensi e per gli effetti dell'art. 148-bis, c. 3, TUEL.

Viene altresì accertato il mancato funzionamento degli organi di controllo interno in relazione al quale dovrà essere notiziata la Procura ai sensi dell'art. 147-quinquies del TUEL.

Trasmissione al Prefetto per gli adempimenti di competenza.

La Sezione ha inoltre rilevato criticità in merito ai seguenti profili: ritardi nei pagamenti della pubblica amministrazione ed elevato numero di residui passivi; elevata entità dei residui attivi e scarsa capacità di riscossione.

Bilancio di previsione e rendiconto - Incidenza sui profili attinenti alla liquidità dovuti ai ritardi nei pagamenti della pubblica amministrazione e alla presenza di un numero elevato di residui passivi.

Fattispecie: FAL, importo dei residui passivi elevato, indicatore di tempestività dei pagamenti pari a 93,95 giorni.

a) La lentezza di smaltimento dei residui passivi è strettamente connessa al sistematico ritardo nei tempi di pagamento rispetto ai termini di scadenza contrattuali previsti dal D. Lgs. n. 231/2002 emanato in attuazione della direttiva comunitaria 2000/35/CE.

b) Tale circostanza rappresenta un fattore di elevata criticità in quanto a norma dell'art. 4, c. 1 del D. Lgs. n. 231 del 2002 "gli interessi moratori decorrono, senza che sia necessaria la costituzione in mora, dal giorno successivo alla scadenza del termine per il pagamento".

c) La reiterazione di prassi non orientate al rigoroso rispetto delle scadenze di pagamento, potrebbe costituire fonte di responsabilità a carico dei funzionari coinvolti il che impone, da parte degli enti, una particolare attenzione agli aspetti organizzativi e procedurali che interferiscono con l'efficiente gestione dei procedimenti di spesa.

d) Una criticità relativa ai tempi di pagamento appare scarsamente giustificabile nel caso della compresenza di una consistente anticipazione di liquidità.

e) La funzione dell'anticipazione di liquidità è quella di riallineare nel tempo la cassa degli enti strutturalmente deficitari con la competenza, attraverso un'utilizzazione limitata al pagamento delle passività pregresse unita a contestuali risparmi nei bilanci futuri, proporzionati alle quote di debito inerenti alla restituzione della anticipazione stessa, così da rientrare dai disavanzi gradualmente ed in modo temporalmente e finanziariamente proporzionato alla restituzione dell'anticipazione (Corte cost. sent. n. 181/2015).

f) La ratio connessa alle anticipazioni di liquidità, le quali altro non costituiscono che anticipazioni di cassa di più lunga durata temporale rispetto a quelle ordinarie, ricavabile dalla genesi del Decreto-Legge e dai suoi lavori preparatori, è quella di garantire la necessaria liquidità all'ente, compromessa dalla diacronia dei movimenti tra entrata e uscita.

g) La verifica delle Sezioni di controllo circa l'entità e l'allocazione dell'accantonamento conseguente ha come funzione, non già il finanziamento del disavanzo, bensì impedire un incremento della capacità di spesa mediante la sterilizzazione degli effetti delle anticipazioni di liquidità riscosse in entrata, precludendosi qualunque utilizzo in bilancio di dette risorse

per la copertura di pregressi disavanzi ovvero di spese diverse e ulteriori, rispetto alla finalità tipica del pagamento dei debiti certi, liquidi ed esigibili.

Bilancio di previsione e rendiconto - Trasparenza.

Fattispecie: criticità in merito alla compilazione della sezione "Amministrazione Trasparente" del sito istituzionale del Comune.

a) Gli enti sono tenuti al rispetto della disciplina recata dal D. Lgs. n. 33 del 2013 e dalle altre norme vigenti in tema di trasparenza e pubblicità.

b) L'inosservanza degli adempimenti concernenti i menzionati obblighi di pubblicità può essere fonte di specifiche responsabilità e sanzioni secondo quanto previsto dagli artt. 43 e ss. del D. Lgs. n. 33 del 2013.

Bilancio di previsione e rendiconto - Entità dei residui attivi ed efficacia dell'attività di riscossione dell'ente.

Fattispecie: l'ente non procede al versamento nel conto di tesoreria delle riscossioni introitate sul conto corrente postale.

a) Rappresentando i residui componenti che incidono sulla corretta quantificazione del risultato di amministrazione, ovverosia di "partite attive e passive che non (hanno) un obiettivo riscontro finanziario (come avviene al contrario per il fondo di cassa) (la quale) non può essere priva dell'analitica ricognizione dei relativi presupposti giuridici, la loro applicazione al bilancio costituisce elemento indefettibile per determinarne e verificarne coperture ed equilibri" (Corte cost. sent. n. 49/2018).

b) Si sottolinea l'esigenza di una particolare cura per le entrate proprie dell'ente locale, la qual cosa ha un'intuibile incidenza anche sull'effettiva disponibilità di cassa (mancando la quale diviene palese che il perseguimento di un obiettivo duraturo di sana gestione risulterebbe maggiormente difficoltoso.

c) Per lo smaltimento dei residui attivi è naturalmente preferibile l'esigenza di una maggiore cura nella riscossione delle entrate per garantire un equilibrio non circoscritto al momento genetico del bilancio, ma anche necessariamente in chiave dinamica (Corte cost. sent. n. 250/2013), piuttosto che conservare all'interno del risultato di amministrazione poste di entrata risalenti nel tempo che rischiano di dilatare indebitamente la correlata capacità di spesa dell'ente (ancorché attenuate dall'accantonamento al FCDE).

d) Una scarsa capacità di riscossione, rischiando di incidere sull'effettiva disponibilità in termini di cassa delle entrate previste, anche a residuo, per il finanziamento dei programmi di spesa dell'ente, vulnera potenzialmente gli equilibri finanziari dell'ente qualora finisca con

l'implicare una sovrastima dei crediti e, conseguentemente, del risultato di amministrazione (Corte cost. sent. n. 4/2020).

e) Non possono attenuare le criticità anzidette gli accantonamenti al FCDE conseguenti alle difficoltà sul lato della riscossione, i quali, per quanto siano in grado di neutralizzare eventuali effetti di indebita espansione della spesa, non possono essere considerati risolutivi in una prospettiva di lungo periodo.

f) Al fine dello smaltimento dei residui attivi, l'ente deve provvedere ad azionare opportune leve organizzative che consentano l'effettiva affluenza di entrate in bilancio, tali cioè da consentire una programmazione delle spese volta ad approntare le necessarie misure per soddisfare i bisogni della collettività, per assicurare un equilibrio declinato anche in chiave dinamica (Corte cost. sent. n. 250/2013).

g) Il modus operandi relativo al mancato versamento nel conto di tesoreria delle riscossioni introitate sul conto corrente postale merita di essere censurato in quanto non assicura la corretta gestione delle entrate poiché altera la consistenza della cassa finale e lo stock dei residui attivi conservati nel conto del bilancio. Anche prima dell'introduzione della nuova contabilità armonizzata, le istruzioni ministeriali indicavano espressamente la necessità di riversare entro la fine dell'anno le riscossioni effettuate al di fuori del servizio di tesoreria presso il conto dell'istituto tesoriere.

h) Si evidenzia che "la conservazione dei residui attivi così risalenti desta perplessità in ordine al permanere dell'esigibilità di tali crediti e colora ancor più di incertezza il risultato di amministrazione (…). Il mantenimento di residui attivi di dubbia esigibilità, incidendo sull'attendibilità ed effettività del risultato di amministrazione, fa apparire come imprudente oltre che non conforme alla Legge (…), l'applicazione di un "avanzo" meramente contabile" (Sez. Piemonte, deliberazione n. 68/2019/SRCPIE/PRSP); così che, secondo i principi generali, "la permanenza in bilancio e la relativa contabilizzazione di un numero rilevante di residui attivi deve trovare adeguata dimostrazione, poiché diversamente il mero riferimento ad una aggregazione apodittica e sintetica è suscettivo di alterare le risultanze finali dei conti consuntivi, e di riflesso il conto consolidato di tutte le pubbliche amministrazioni, con conseguente pregiudizio della tenuta dei saldi di bilancio nonché delle correlate finalità di coordinamento della finanza pubblica" (Corte. cost. sent. n. 138/2013).

Bilancio di previsione e rendiconto - Risultato d'amministrazione e ripiano del disavanzo.

Fattispecie 1: mancato recupero del disavanzo di competenza dell'esercizio 2022.

Detto disavanzo di amministrazione al 31 dicembre 2022 è imputabile alla quota di disavanzo derivante dal riaccertamento straordinario (sorto nel 2015), alla quota di disavanzo derivante dalla diversa modalità di calcolo del FCDE (sorto nel 2019) e, da ultimo, dalla quota di disavanzo impropriamente definito "tecnico" dal Comune (sorto nel 2019).

Dalla documentazione in atti, pertanto, alla luce della suddetta ricostruzione effettuata dalla Sezione, il Comune, a rendiconto 2022:

a) Ha recuperato una quota maggiore di quanto previsto dall'iniziale piano di rientro del disavanzo da riaccertamento straordinario, in quanto, il c.d. extra recupero degli esercizi passati è stato attribuito a questa componente del disavanzo di amministrazione essendo più anziana di formazione, come stabilito ai punti 9.2.26 e 9.2.30 di cui all'allegato 4/2 al D.Lgs. n. 118/2011;

b) È perfettamente in linea con il piano di rientro del disavanzo derivante dalla diversa modalità di calcolo del FCDE;

c) Non ha interamente riassorbito la quota annuale 2022 del disavanzo ordinario triennale ex art. 188 TUEL, (impropriamente definito tecnico) in quanto il piano di rientro in questione prevedeva una quota di recupero pari ad € 200.000 nell'esercizio considerato, ma il Comune, di fatto, ha recuperato solo € 116.874,79 per questa tipologia di disavanzo e pertanto, a chiusura del triennio 2020-2022 rimane una quota non recuperata pari ad € 83.125,19. Il programmato rientro nell'esercizio 2022 non si è potuto verificare in quanto a seguito del passaggio di Regione, il contributo della Regione Marche, rilasciato ai sensi dell'art 15 della L.R. Marche n. 41 del 30 dicembre 2019 è stato revocato ai sensi dell'art. 11 della L.R. Marche n. 33 del 02 dicembre 2021.

a) nel caso del concorrere di più tipologie di disavanzo, in applicazione del principio contabile di cui ai punti 9.2.26 e 9.2.30 di cui all'all. 4/2 al D. Lgs. n. 118/2011, il c.d. extra recupero deve essere attribuito alla componente del disavanzo di amministrazione "in ordine di anzianità di formazione del disavanzo stesso".

b) La corretta appostazione contabile rappresenta il necessario momento di sintesi della verifica intestata alle Sezioni di controllo, da cui deve partire l'analisi conseguente: in altri termini, "il nucleo della sana gestione finanziaria consiste, (…), nella corretta determinazione della situazione economico-finanziaria da cui prende le mosse e a cui, successivamente, approda la gestione finanziaria.

c) Tale determinazione è strettamente correlata al principio di continuità degli esercizi finanziari, per effetto del quale ogni determinazione infedele del risultato di amministrazione si riverbererebbe a cascata sugli esercizi successivi, risultando così coinvolto in modo durevole l'equilibrio del bilancio, secondo i principi espressi dalla Corte costituzionale nelle sentenze n. 89/2017, n. 49/2018 e n. 101/2018. Solo in tal modo verrebbe ad essere assicurata «l'efficacia di diritto sostanziale che il rendiconto riveste in riferimento ai risultati dai quali scaturisce la gestione finanziaria successiva…" (Corte cost. sent. n. 49/2018).

Fattispecie 2: l'ente ha operato un accantonamento nel risultato d'amministrazione del FAL (fondo anticipazioni di liquidità) dando altresì evidenza della riduzione nell'anno dell'accantonamento; ma d'altro lato non ha provveduto ad accantonare le risorse liberate a

seguito della riduzione del FAL in un'apposita voce denominata "Utilizzo fondo anticipazioni di liquidità" nel rispetto delle disposizioni di cui all'art. 52 del D.L. n. 73/2021 e della FAQ n. 47 della Commissione Arconet del 3 dicembre 2021 in merito alla contabilizzazione della riduzione e dell'utilizzo del Fondo anticipazioni di liquidità.

a) L'art. 52, c. 1-*ter*, del D.L. 73/2021 prevede che "A decorrere dall'esercizio 2021, gli enti locali iscrivono nel bilancio di previsione il rimborso annuale delle anticipazioni di liquidità nel titolo 4 della spesa, riguardante il rimborso dei prestiti. A decorrere dal medesimo anno 2021, in sede di rendiconto, gli enti locali riducono, per un importo pari alla quota annuale rimborsata con risorse di parte corrente, il fondo anticipazione di liquidità accantonato ai sensi del comma 1. La quota del risultato di amministrazione liberata a seguito della riduzione del fondo anticipazione di liquidità è iscritta nell'entrata del bilancio dell'esercizio successivo come "Utilizzo del fondo anticipazione di liquidità", in deroga ai limiti previsti dall'articolo 1, commi 897 e 898, della legge 30 dicembre 2018, n. 145. Nella nota integrativa allegata al bilancio di previsione e nella relazione sulla gestione allegata al rendiconto è data evidenza della copertura delle spese riguardanti le rate di ammortamento delle anticipazioni di liquidità, che non possono essere finanziate dall'utilizzo del fondo anticipazioni di liquidità stesso".

b) In applicazione di tale norma, a decorrere dall'esercizio 2021, gli enti locali non possono più operare la riduzione del FAL in bilancio, applicandolo in entrata per l'importo accantonato nel risultato di amministrazione dell'esercizio precedente ed iscrivendolo in spesa per un importo pari a quello stanziato in entrata ridotto della quota capitale rimborsata nell'esercizio, ma devono ridurre il FAL solo "in sede di rendiconto", nell'allegato a) e a/1), e devono applicare la quota liberata al bilancio di previsione dell'esercizio successivo. Al fine di consentirne l'applicazione nel bilancio di previsione dell'esercizio successivo, sempre in sede di rendiconto, la quota del FAL liberata è accantonata in un fondo specifico denominato "Utilizzo fondo anticipazioni di liquidità". Pertanto, a decorrere dal rendiconto 2021:

- nell'allegato a) deve essere iscritto il FAL per un importo pari a quello dell'esercizio precedente ridotto della quota capitale rimborsata nell'esercizio e, tra "gli altri accantonamenti" è accantonata la quota liberata come "Utilizzo fondo anticipazioni di liquidità";
- nell'allegato a/1, nella colonna d) "Variazione accantonamenti effettuata in sede di rendiconto", devono essere registrati sia la riduzione del FAL nell'apposita voce, sia l'accantonamento della quota liberata tra gli "altri accantonamenti".

c) Posto che il risultato di amministrazione è parte integrante e coefficiente necessario della qualificazione del concetto di equilibrio dei bilanci negli enti locali, rappresentando un risultato finale, sintetico e complessivo della gestione, che concretizza il principio della continuità e della costanza dei bilanci, il mancato riassorbimento della quota di FAL è tale da vulnerare di conseguenza il risultato di amministrazione e le risultanze di bilancio.

d) Su un diverso piano, una volta acclarato che il risultato di amministrazione è parte integrante e coefficiente necessario della qualificazione del concetto di equilibrio dei bilanci negli enti locali, rappresentando un risultato finale, sintetico e complessivo della gestione, che concretizza il principio della continuità e della costanza dei bilanci (Corte cost. sent. n. 4/2020), si sottolinea come agli organi di controllo interno facciano carico i doveri, compendiati in termini generali dalla previsione dell'art. 147-quinquies del TUEL, di attestazione di congruità delle poste di bilancio funzionali al perseguimento degli equilibri di bilancio, i quali appaiono pertanto funzionali alla dinamica temporale del predetto riassorbimento del disavanzo, in quanto eventuali carenze della gestione ordinaria, ove non risolte, rischierebbero di non garantire all'ente il mantenimento, nell'arco di tempo considerato, di un costante equilibrio, vanificando di conseguenza i sacrifici imposti dal piano di rientro del disavanzo.

Bilancio di previsione e rendiconto - La corretta descrizione della fattispecie e la pluralità dei disavanzi.

Fattispecie: vi è la coesistenza, rilevabile per *tabulas*, di una pluralità di disavanzi, ognuno con la propria disciplina e tempi di copertura differenziata: oltre alla ipotesi di maggior disavanzo da riaccertamento straordinario di cui all'art. 3 c. 13 del D. Lgs. n. 118/2011 (articolato in un arco di tempo trentennale a partire dal 2015, che prevede per il Comune la quota annuale di euro 8.784,43), coesistono ipotesi di disavanzo da diverso calcolo del FCDE e da piano di rientro ordinario (art.188 del TUEL), i quali richiedono una specifica e distinta analisi.

a) Deve essere rimarcato come il disavanzo d'amministrazione esprime un deficit di risorse disponibili rispetto alla spesa effettuata, certificando la mancanza di risorse a copertura delle passività registrate in bilancio. Per riportare la gestione in equilibrio, l'ente deve eliminare questa passività, reperendo risorse reali ed effettive (Corte dei conti, Sezioni riunite spec. comp. sent. n. 1/2019).

b) La situazione di disavanzo e la connessa esigenza di reperire risorse a copertura dello stesso, rappresentano una situazione patologica, così che le modalità di riassorbimento dello stesso costituiscono ipotesi assolutamente tipiche e confinate alle fattispecie, modalità e tempi delineati dalla normativa vigente (Corte dei conti, Sezioni Riunite spec. comp. sent. n. 4/2023).

c) Il legislatore individua, infatti, una serie di ipotesi accomunate tuttavia dal fatto di essere eccezioni al principio generale dell'equilibrio di bilancio e, pertanto, di stretta interpretazione (Corte cost. sent. n. 6/2017).

Bilancio di previsione e rendiconto - La verifica della fattispecie concreta di disavanzo ordinario.

Fattispecie: l'ipotesi impropriamente qualificata dal Comune quale "disavanzo tecnico" è a tutti gli effetti una fattispecie di disavanzo ordinario ascrivibile all'ipotesi di cui all'art 188 del TUEL la quale prevede il riassorbimento nell'arco temporale triennale. La fattispecie rientra pienamente nella procedura e nella ipotesi contemplata dalla norma da ultimo citata.

I rappresentanti del Comune precisavano che la parte di disavanzo non coperta nel corso dell'ultimo anno di ripiano previsto (ovverosia l'anno 2022), era stata, per così dire, "rinviata" all'esercizio 2023, senza che ci fosse stata una apposita formalizzazione delle modalità di copertura del disavanzo, che ossequiasse necessariamente ai canoni contemplati dall'art. 188 del TUEL; più specificamente, secondo quanto precisato dai rappresentanti dell'Ente – a seguito di apposita richiesta del Magistrato istruttore- il c.d. nuovo Piano di rientro nel 2023, doveva essere assistito, per la parte corrispondente, da un nuovo, apposito contributo della Regione Emilia-Romagna pari a euro 150.000,00.

a) Va sottolineato che "In quanto eccezione al principio generale dell'equilibrio del bilancio, la disciplina del disavanzo tecnico è comunque di stretta interpretazione e deve essere circoscritta alla sola irripetibile ipotesi normativa del riaccertamento straordinario dei residui nell'ambito della prima applicazione del principio della competenza finanziaria potenziata, in ragione delle particolari contingenze che hanno caratterizzato la situazione di alcuni enti territoriali" (Corte cost. sent. n. 6/2017).

b) Le stesse modalità procedurali seguite dall'ente nella fattispecie, assistite altresì dall'espressione del parere da parte dell'Organo di revisione come previsto dall'art. 188 del TUEL, confermano la conclusione secondo cui si verte, nella fattispecie, in ipotesi di disavanzo ordinario e non di disavanzo tecnico.

c) Il disavanzo tecnico è un vero e proprio disavanzo e richiede una corretta, nominativa ed analitica individuazione dei creditori e dei debitori coinvolti nel calcolo delle operazioni finalizzate all'ammissibilità del disavanzo stesso (Corte cost. sent. n. 6/2017).

Bilancio di previsione e rendiconto - La sintesi delle risultanze istruttorie.

Fattispecie:

1) mancato riassorbimento nel termine perentorio di tre anni ai sensi dell'art. 188 del TUEL del disavanzo ordinario;

2) protrazione illegittima del disavanzo così risultante ad un nuovo esercizio;

3) errata contabilizzazione del FAL in "altri accantonamenti" del risultato di amministrazione.

In ordine al risultato presunto dell'esercizio 2023, il quale verrà accertato solo con l'approvazione del rendiconto 2023 (e quindi tra qualche mese), l'ente infine rappresenta l'intenzione, con deliberazione n. 25 del 14 novembre 2023 approvata in Giunta nella seduta del 15 novembre 2023, – non ancora verificata nelle forme che l'ordinamento richiede (Corte cost 70/2012) - di azzerare il disavanzo ordinario pari ad euro 83.125,19 finanziandolo mediante quota a saldo del contributo proveniente dalla Regione Emilia-Romagna , cosi come di ridurre il debito residuo sia della quota di disavanzo da riaccertamento straordinario dei residui che del disavanzo da rideterminazione dell'FCDE.

a) È inammissibile la proroga dell'emersione del disavanzo oltre la scadenza del triennio previsto dalle regole formali stabilite dall'art. 188 del TUEL.

b) È assolutamente richiesta dall'ordinamento, l'approvazione formale di un nuovo piano di rientro, dal momento che la mancata adozione della delibera che applica il disavanzo al bilancio in corso di gestione è equiparata a tutti gli effetti alla mancata approvazione del rendiconto di gestione (art. 188 TUEL), con le conseguenze dissolutorie previste dall'art. 141 del TUEL.

Bilancio di previsione e rendiconto - Le coordinate ordinamentali in tema di coesistenza di una pluralità di disavanzi.

a) Ogni strumento di riassorbimento dei disavanzi, sia esso ordinario che di carattere straordinario è caratterizzato dalla perentorietà dei termini e dalla non prorogabilità degli stessi dal momento che, ove diversamente interpretato, esso diventerebbe un veicolo per un indebito allargamento, in contrasto con l'art. 81 Cost., della spesa di enti già gravati dal ripiano pluriennale dei disavanzi di amministrazione pregressi (Corte cost. sent. n. 279 del 2016).

b) I principi contabili contenuti nei paragrafi 9.2.25 e segg. dell'Allegato 4/2 al D. Lgs. n. 118 del 2011 specificano la portata di detto canone, prescrivendo da un lato, che l'ente rispetti puntualmente gli obiettivi periodici fissati dal piano di rientro, in modo da concludere il recupero entro il limite temporale previsto; dall'altro, che la disciplina temporale del rientro dal disavanzo non può che correlarsi allo specifico esercizio nel quale ciascuna componente di tale aggregato si è prodotta, così da consentire che, pur nella continuità degli esercizi, questa venga recuperata nel periodo massimo consentito.

Bilancio di previsione e rendiconto - Le diverse conseguenze stabilite dall'ordinamento in termini di gradualità delle misure di crisi per il riassorbimento dei disavanzi.

a) L'avvenuta codificazione della clausola generale dell'equilibrio di bilancio (Corte cost. sent. n. 192/2012) e la tutela giuridica del bilancio quale "bene pubblico" in senso giuridico (Corte cost. sent. n. 184/2016) - su cui la legge deve stabilire controlli che devono svolgersi in modo dinamico su tutto il ciclo finanziario dei bilanci della Repubblica, in ragione di quanto stabilito dall'art. 5, comma 1, lett. a) della l. cost. n. 1/2012, richiede costanti "verifiche, preventive e consuntive, sull'andamento della finanza pubblica", che nell'ordimento interno sono riservate alla Corte dei conti (art. 100 Cost.): esse vengono compendiate nella previsione dell'art. 148-bis del TUEL, la cui natura profilattica ha lo scopo di prevenire i più gravi danni agli equilibri di bilancio (Corte cost. sent. n. 60/2013), ma che possono pervenire -ove non ossequiate- alle più gravi conseguenze contemplate dall'art. 243-bis del TUEL.

b) Così come al subentrare di una situazione di disavanzo finanziario, "l'ente non ha alcuna discrezionalità nel riconoscimento dello "stato" di dissesto, può solo scegliere se fare ricorso alla "procedura di riequilibrio" (art. 243-*bis*, comma 2), o alla dichiarazione di dissesto (art. 246)" e "Da tali dichiarazioni dipendono effetti non disponibili per l'ente locale" (SS.RR. sent. n. 23/2014), scanditi da termini proceduralmente perentori ed anzi "la violazione di termini che scansionano i tempi della procedura di riequilibrio pluriennale, è fonte di un effetto legale di immissione diretta nella diversa procedura di dissesto (art. 243-*quater*, comma 7 TUEL)",parimenti non vi è alcuna discrezionalità nella scelta dello strumento più appropriato nei casi meno gravi di crisi finanziaria: anche nel caso dell'art. 188 TUEL, l'ente non può procrastinare ad libitum l'emersione del disavanzo (dovendo in virtù di tale norma "essere coperto non oltre la scadenza del piano di rientro in corso"), né può scegliere questo strumento del piano di rientro in luogo del ricorso al PRFP poiché vi sarebbe altrimenti, dissimulando la surrettizia emersione del disavanzo, l'elusione delle più gravi conseguenze stabilite dall'art. 243-bis del TUEL (le quali come noto impongono all'ente, per la copertura del disavanzo, il ricorso a stringenti misure tariffarie, tagli di spesa, cc).

Bilancio di previsione e rendiconto - I due precetti contenuti nella norma dell'art. 188 del TUEL che prevede le modalità di recupero del disavanzo ordinario.

a) L'art. 188 del TUEL prevede che "1. L'eventuale disavanzo di amministrazione, accertato ai sensi dell'articolo 186, è immediatamente applicato all'esercizio in corso di gestione contestualmente alla delibera di approvazione del rendiconto.

b) La mancata adozione della delibera che applica il disavanzo al bilancio in corso di gestione è equiparata a tutti gli effetti alla mancata approvazione del rendiconto di gestione.

c) Il disavanzo di amministrazione può anche essere ripianato negli esercizi successivi considerati nel bilancio di previsione, in ogni caso non oltre la durata della consiliatura, contestualmente all'adozione di una delibera consiliare avente ad oggetto il piano di rientro

dal disavanzo nel quale siano individuati i provvedimenti necessari a ripristinare il pareggio. Il piano di rientro è sottoposto al parere del collegio dei revisori.

d) Ai fini del rientro possono essere utilizzate le economie di spesa e tutte le entrate, ad eccezione di quelle provenienti dall'assunzione di prestiti e di quelle con specifico vincolo di destinazione, nonché i proventi derivanti da alienazione di beni patrimoniali disponibili e da altre entrate in c/capitale con riferimento a squilibri di parte capitale.

e) Ai fini del rientro, in deroga all'art. 1, comma 169, della legge 27 dicembre 2006, n. 296, contestualmente, l'ente può modificare le tariffe e le aliquote relative ai tributi di propria competenza. La deliberazione contiene l'analisi delle cause che hanno determinato il disavanzo, l'individuazione di misure strutturali dirette ad evitare ogni ulteriore potenziale disavanzo, ed è allegata al bilancio di previsione e al rendiconto, costituendone parte integrante. Con periodicità almeno semestrale il sindaco o il presidente trasmette al Consiglio una relazione riguardante lo stato di attuazione del piano di rientro, con il parere del collegio dei revisori. L'eventuale ulteriore disavanzo formatosi nel corso del periodo considerato nel piano di rientro deve essere coperto non oltre la scadenza del piano di rientro in corso".

La norma disciplina sostanzialmente due ipotesi.

f1) La prima – collocata sul versante genetico - assistita dalla specifica conseguenza in termini dissolutori, stabilisce che "La mancata adozione della delibera che applica il disavanzo al bilancio in corso di gestione è equiparata a tutti gli effetti alla mancata approvazione del rendiconto di gestione".

f2) La seconda – collocata sul versante funzionale - stabilisce unicamente che "L'eventuale ulteriore disavanzo formatosi nel corso del periodo considerato nel piano di rientro deve essere coperto non oltre la scadenza del piano di rientro in corso, all'esito della trasmissione con periodicità almeno semestrale (da parte del) sindaco o il presidente (…) al Consiglio (di) una relazione riguardante lo stato di attuazione del piano di rientro, con il parere del collegio dei revisori".

Bilancio di previsione e rendiconto - La regola genetica.

a) L' art. 188 del TUEL pone l'obbligo del ripiano immediato del disavanzo, da iscrivere interamente nel primo esercizio del bilancio di previsione in corso di gestione.

b) L'applicazione di tale regola essenziale è compatibile con un ripiano graduale del disavanzo originato in esercizi precedenti, purché l'attuazione di tale recupero rispetti le pertinenti previsioni contabili, a partire da quelle già contenute nello stesso art. 188 (durata del ripiano corrispondente alla programmazione di bilancio, comunque non eccedente il termine della legislatura e contestuale approvazione del piano di rientro).

c) Il ripiano del disavanzo subordina la possibilità del ripiano triennale alla "contestuale" adozione di un piano di rientro, avente la funzione sostanziale di individuare i provvedimenti necessari alla effettiva attuazione del recupero del disavanzo. Ciò all'evidente fine di orientare a tale obiettivo le concrete scelte gestionali dell'ente, attraverso uno strumento immediatamente operativo e dai contenuti puntuali.

Bilancio di previsione e rendiconto - La regola funzionale.

a) La seconda regola – collocata sul versante funzionale- stabilisce che il recupero del disavanzo avvenga inderogabilmente, entro il termine triennale e comunque entro la fine della legislatura, prevedendo in particolare che "L'eventuale ulteriore disavanzo formatosi nel corso del periodo considerato nel piano di rientro deve essere coperto non oltre la scadenza del piano di rientro in corso".

b) la norma più volte citata dell'art. 188 del TUEL– espressione della esigenza di armonizzare i bilanci pubblici quanto allo specifico profilo della disciplina del disavanzo di amministrazione e della uniformità dei tempi del suo ripiano (Corte cost. sent. n. 235/2021) – non consente di superare la durata della programmazione triennale, ritenuta congrua per il ripristino dell'equilibrio dell'ente turbato dalla emersione di un disavanzo ordinario, dato il determinante rilievo che il "fattore tempo" assume per l'effettività delle regole di corretta gestione finanziaria.

Bilancio di previsione e rendiconto - Equilibrio di bilancio e violazione della responsabilità di mandato.

a) La possibilità di frazionare il recupero del disavanzo «negli esercizi considerati nel bilancio di previsione, in ogni caso non oltre la durata della consiliatura, contestualmente all'adozione di una delibera consiliare avente ad oggetto il piano di rientro dal disavanzo nel quale siano individuati i provvedimenti necessari a ripristinare il pareggio» (art. 188 TUEL) esalta la ratio di una previsione che si pone «in chiaro collegamento con la programmazione triennale» (Corte cost. sent. n. 18/2019) fissando, in ogni caso, l'ulteriore limite nell'anticipata scadenza della consiliatura durante il triennio stesso.

b) Va sottolineato che il precetto dell'equilibrio di bilancio costituisce uno strumento di verifica e misurazione della responsabilità dei soggetti investiti di cariche pubbliche: infatti, "sia la mancata approvazione dei bilanci, sia l'incuria del loro squilibrio strutturale, interrompono – in virtù di una presunzione assoluta – il legame fiduciario che caratterizza il mandato elettorale e la rappresentanza democratica degli eletti" (Corte cost. sent. n. 228/2017).

La violazione del precetto anzidetto mette in rilievo l'inadempimento, di obblighi fondamentali che fanno capo ai rappresentanti democratici in ordine alla tenuta degli equilibri di bilancio, anche in chiave dinamica (Corte cost. sent. n. 250/2013).

Bilancio di previsione e rendiconto - Le conclusioni della Sezione sulla fattispecie concreta.

Sulla scorta delle coordinate fin qui esposte e all'esame delle predette acquisizioni istruttorie, la Sezione perviene alle conclusioni qui di seguito rassegnate.

Bilancio di previsione e rendiconto - La valutazione del comportamento dell'ente in termini direttamente violativi del precetto dell'art. 188 TUEL.

Fattispecie: Rientro articolato per la parte più consistente (200.000,00 euro) nell'ultimo esercizio. Il comportamento dell'ente, si pone, pertanto, in evidente contrasto con l'evocato art. 188 del TUEL e, di conseguenza, con l'art. 117, secondo comma, lettera e), Cost., in quanto disegna – in virtù di fattori sicuramente dipendenti, e quindi prevedibili, dalla opzione dell'Ente di transitare in una diversa Regione, "perdendo" il contributo originario - una indebita estensione del percorso di ripiano anche nell'esercizio 2023, determinandone una complessiva durata quadriennale e una modalità di applicazione del disavanzo chiaramente contrastante con le possibilità ammesse dai principi di armonizzazione dei bilanci pubblici.

a) Rappresenta violazione del canone fondamentale dell'equilibrio di bilancio, il comportamento di un ente - volto a procrastinare l'emersione del disavanzo nell'esercizio successivo a quello di scadenza del piano di rientro.

b) Ciò confligge con il precetto normativo di cui al sopra citato art. 188 del TUEL e con i principi generali che vietano la proroga del riassorbimento oltre i termini perentori stabiliti dalla legge.

c) L'art.188 del TUEL, determinando la scansione di ripiano prevista dalle norme di legge, preclude all'ente di protrarre il recupero del disavanzo oltre tale termine, essendo custodita in tale disposizione il duplice precetto della responsabilità di mandato e del divieto di manipolazione del risultato di amministrazione.

d) "La possibilità di considerare tale disavanzo (o qualsiasi quota di disavanzo soggetta ad una disciplina eccezionale di legge) oggetto di ulteriori manovre che possono diversamente modulare o allungare i tempi di rientro, è preclusa da basilari principi di sistema.

e) Come è stato evidenziato da SS.RR. spec. comp. n. 1/2019/EL e SRC Campania n. 110/2018/PARI, non è possibile fare scorrere i disavanzi già oggetto di una disciplina di ripiano eccezionale dentro una diversa ed ulteriore eccezione di legge, salvo lo consenta espressamente il legislatore (e sempreché tale norma sia costituzionale). Infatti, consentire il

ripiano di un disavanzo che viene già recuperato in deroga all'art. 42 del D.lgs. n. 118/2011 o dell'art. 188 TUEL significa rompere il principio della responsabilità di mandato e di fatto vanificare l'equilibrio di bilancio" (Corte conti, Sezione regionale di controllo per il Lazio, deliberazione n. 108 del 2021).

f) Non è quindi idoneo e appropriato l'atteggiamento di un comune che si limita a registrare e a prorogare la durata del rientro dal disavanzo, per via del mancato, quanto prevedibile, accertamento di un contributo. Non ha pregio l'ipotesi ermeneutica estensiva della regola adottata da un ente, volta a dilatare la durata stabilita dalla legge in tre anni per via della - peraltro scontata e persino ovvia- mancata erogazione di un contributo non più dovuto, in quanto ciò determinerebbe un palese contrasto con i principi costituzionali, ed in particolare con quelli di equilibrio, non solo intragenerazionale, che ne vietano la diluizione in esercizi non considerati dalla norma (Corte cost. sent. n. 18/2019).

g) La cura affidata all'amministrazione del «principio dell'equilibrio del bilancio [il quale] ha contenuti di natura sostanziale (…) non può essere limitato al pareggio formale della spesa e dell'entrata (sentenza n. 1 del 1966), ma deve estendersi - attraverso un'ordinata programmazione delle transazioni finanziarie - alla prevenzione dei rischi di squilibri - che derivano inevitabilmente dal progressivo sviluppo di situazioni debitorie generate dall'inerzia o dai ritardi dell'amministrazione» (Corte cost. sent. n. 250/2013) ed è tale da imporre «all'amministrazione un impegno non circoscritto al solo momento dell'approvazione del bilancio, ma esteso a tutte le situazioni in cui tale equilibrio venga a mancare per eventi sopravvenuti o per difetto genetico conseguente all'impostazione della stessa legge di bilancio» (Corte cost. sent. n. 250/2013).

La valutazione del comportamento dell'ente in termini elusivi del precetto dell'art. 188 TUEL.

Fattispecie: Il comportamento tenuto nella fattispecie dall'ente dimostra l'intento chiaramente elusivo del precetto contenuto nell'art. 188 del TUEL: iscrizione della parte più cospicua del disavanzo nell'ultimo esercizio (2022) quando il definitivo passaggio alla Regione Emilia-Romagna è avvenuto nel corso dell'anno 2021 (e di conseguenza era ampiamente prevedibile il venir meno del contributo della Regione Marche). Ciò dissimula l'inosservanza delle disposizioni richiamate al fine di non pervenire al ricorso al più severo regime del piano di riequilibrio finanziario pluriennale.

a) E' inammissibile la dilazione nel tempo degli obblighi di copertura del disavanzo, così che quest'ultimo non può essere semplicemente derubricato, laddove, entro il termine triennale previsto dalla legge, non si verifichi il previsto riassorbimento alla genesi di un nuovo disavanzo, parimenti soggetto alla regola della sua rinnovata copertura nel successivo arco di tempo triennale: pena cioè l'aggiramento della ben più pesante e incisiva disciplina dettata in tema di piano di riequilibrio finanziario pluriennale (art 243-*bis* e segg. TUEL) in tema di

tariffe, assunzioni, comportante significative limitazioni cioè della capacità di agire dell'ente, e consentendo nei fatti allo stesso di dilatare in modo inappropriato la spesa.

b) In tal modo, si verificherebbe la sostanziale svalutazione del precetto contemplato dall'art. 188 del TUEL, il quale fonda la sua ratio nella osservanza delle regole inerenti la responsabilità di mandato (Corte cost. sent. n. 247/2017), in uno con i canoni afferenti l'art. 81 cost e l'eguaglianza (art. 3 Cost.), specialmente declinata sul piano intergenerazionale (Corte cost. sent. 4/2020).

c) Il crinale distintivo tra la fattispecie di piano di rientro ordinario triennale, contemplato dall'art. 188 del TUEL, e quella del piano di riequilibrio finanziario, si pone non solo sul piano temporale - 3 anni nel primo caso, da 4 a 20 anni nel secondo - ma anche sul versante delle più severe conseguenze dettate sulla spesa del personale o sul regime tariffario per l'ente che versa in situazione deficitaria: così che la cogenza delle regole dettate al riguardo (Corte cost. sent. n. 18/2019) non può essere oggetto di una scelta discrezionale lasciata all'ente locale, il quale potrebbe verosimilmente optare per il regime più favorevole, bensì alla oggettiva entità del disavanzo e, alla sua sostenibilità per il bilancio dell'ente, sia in termini temporalmente certi, sia per ciò che riguarda il profilo quantitativo.

d) Se «le irregolarità rilevabili dalle Sezioni regionali nell'esame dei bilanci preventivi e dei rendiconti sono di vario tipo e di diversa gravità, fino ad arrivare a vere e proprie valutazioni negative sulla tenuta strutturale dell'intera finanza del Comune", parimenti "le misure correttive da adottare devono essere proporzionate alle criticità riscontrate: è evidente, invero, che diversi tipi di squilibrio richiedono necessariamente diversi[i] interventi correttivi, i quali, pertanto, possono variare dalla sospensione di una spesa corrente non obbligatoria, alla riduzione di uno specifico servizio pubblico, all'aumento di una determinata tariffa, sino all'adozione di un piano di riequilibrio finanziario pluriennale al quale, in base alle disposizioni di legge, si può far ricorso "nel caso in cui le misure di cui agli articoli 193 e 194 non siano sufficienti a superare le condizioni di squilibrio rilevate" (art. 243-bis, comma 1 TUEL) "(Corte conti, SS.RR. in s.c., n. 18/2020/DELC). Diversamente opinando, si avrebbe "un aggravamento dello squilibrio con evidente violazione del principio costituzionale dell'equilibrio di bilancio e con evidenti effetti elusivi della pronuncia della Sezione di controllo", e delle stesse norme dettate in tema di equilibrio di bilancio (Corte cost. sent. n. 18/2019), le quali "divengono di fondamentale rilevanza quando la misura correttiva consiste in un PRFP, al quale si fa ricorso nelle ipotesi di maggior gravità dello squilibrio" (Corte conti, SS.RR. in s.c., n. 18/2020/ DELC).

e) La delineata individuazione – eminentemente di carattere oggettivo - dello strumento maggiormente appropriato di tutela dell'equilibrio di bilancio, non lasciata pertanto in alcun modo alla discrezionalità dell'ente locale, ma affidata, sulla scorta delle surriferite indicazioni normative, di carattere necessariamente graduale e correlata alla sostenibilità del piano di rientro, altresì "emerge sovrapponendo l'art. 243-bis, comma 1 TUEL e l'art. 244 TUEL" in

cui, il presupposto condiviso (la c.d. "causa") di entrambe le procedure consiste nell'impossibilità di ripianare "validamente" lo squilibrio evidenziatosi con le modalità di cui agli articoli 193 e 194 TUEL ed entro il fisiologico arco temporale del bilancio di previsione (art. 162 TUEL), con una manovra correttiva ("piano di rientro") di durata triennale ed in ogni caso non oltre la durata della consiliatura (art. 188, comma 1 TUEL)".

f) La conclusione cui perviene lo scrutinio delle acquisizioni istruttorie appare corroborata dalle specifiche circostanze in cui è venuto a concretizzarsi la fattispecie, emerse in occasione dell'audizione, che hanno portato alla luce – in disparte la liceità e la stessa ammissibilità della relativa *facultas agendi* nel caso specifico - la mancata formalizzazione in un Piano di rientro, con le relative procedure appositamente contemplate dall'art. 188 del TUEL, del disavanzo non coperto nel piano triennale a suo tempo adottato: non disvelando quindi all'organo consiliare la avvenuta situazione di estrema criticità, il comportamento del Comune contravviene alla indispensabile esigenza di accountability che sta alla base della contestuale presa di coscienza volta "all'adozione di una delibera consiliare avente ad oggetto il piano di rientro dal disavanzo nel quale siano individuati i provvedimenti necessari a ripristinare il pareggio" (art.188 del TUEL).

g) Non è superfluo in questa sede sottolineare che, in termini generali, il concetto di "elusione" – rilevante nel caso di specie per via delle circostanze in cui concretamente si è venuto a delineare - viene a essere integrato ogni qual volta vengano posti in essere comportamenti che, anche se legittimi, risultino intenzionalmente e strumentalmente diretti ad aggirare i vincoli di finanza pubblica: esso «deve essere riferito alla "causa reale" dell'operazione economica complessivamente realizzata, dando rilevanza determinante al presunto "intento oggettivamente unico" perseguito dalle parti. In altri termini, perché possa configurarsi una ipotesi di elusione (…) nella fattispecie dovranno riscontrarsi una pluralità di condotte, di per sé lecite, ma che, tra loro collegate, risultano finalizzate ad aggirare la legge, assumendo rilevanza l'aspetto soggettivo della volontà (cfr. sent. n. 68/A/2016 Sez. giurisdizionale di appello per la Regione siciliana, SS.RR. n. 70/2015; Sez. controllo Puglia, delibera n. 55/2015/PRSP; Sez. controllo Veneto, delibera n. 167/2013/PRSP; Sez. controllo Lombardia, delibera n. 544/2013/PRSP)» (Corte conti, SS.RR. in s.c., n. 24/2017/EL).

Bilancio di previsione e rendiconto - Gli esiti finali dello scrutinio della Sezione regionale

Fattispecie: il comportamento del Comune consente, prorogando il termine di assorbimento del disavanzo, di modificare indebitamente il risultato di amministrazione, dilatando la spesa degli esercizi considerati attraverso meccanismi tecnici che convergono nell'elusione dei precetti costituzionali dell'equilibrio di bilancio e della sana gestione finanziaria, nonché della regola aurea sull'indebitamento, mediante le descritte modalità.

Lo scrutinio della situazione e della documentazione istruttoria conduce all'emersione di tre distinte criticità:

- La prima consiste nel mancato riassorbimento del disavanzo nel termine stabilito dall'art. 188 del TUEL
- La seconda consiste nel prospettato e non ancora raggiunto a riequilibrio, derivante tuttavia dall'apporto esterno di un contributo regionale una tantum
- La terza deriva dal mancato funzionamento dei controlli interni

Bilancio di previsione e rendiconto - L 'inammissibile trascinamento nel tempo del riassorbimento del disavanzo.

a) I comportamenti di un ente – siano essi direttamente violativi, che elusivi – che contrastano complessivamente con i principi contabili di cui all'art. 188 del TUEL e con i principi contabili indicati nei paragrafi 9.2.25 e segg. dell'Allegato 4/2 allo stesso decreto, contravvenendo alla concreta espressione della potestà esclusiva statale in materia di armonizzazione dei bilanci pubblici, di cui all'art. 117, secondo comma, lettera e), Cost.

b) Se" La tendenza a perpetuare il deficit strutturale nel tempo, (…) finisce per paralizzare qualsiasi ragionevole progetto di risanamento, in tal modo entrando in collisione sia con il principio di equità intragenerazionale che intergenerazionale" (Corte cost. sent. n. 18/2019), ciò deve essere vieppiù affermato non solo quando ciò avviene "attraverso uno stillicidio normativo di rinvii" (Corte cost. sent. n. 18/2019), ma -naturalmente ed a maggior ragione- anche laddove tale opzione avvenga attraverso un semplice atto amministrativo dell'ente di "scorrimento" del riassorbimento, "preclusa da basilari principi di sistema", in quanto "non è possibile fare scorrere i disavanzi già oggetto di una disciplina di ripiano eccezionale" oltre il termine anzidetto poiché ciò, "significa rompere il principio della responsabilità di mandato e di fatto vanificare l'equilibrio di bilancio" (SS.RR. spec. comp. n. 1/2019/EL e SRC Campania n. 110/2018/PAR).

c) La inammissibilità di "soluzioni che trasformino il rientro dal deficit e dal debito in una deroga permanente e progressiva al principio dell'equilibrio del bilancio" (Corte cost. sent. n. 115/2020) si deve logicamente predicare non solo con riferimento alla riconosciuta problematicità di "soluzioni normative che consentono il riassorbimento dei disavanzi in archi temporali molto ampi, ben oltre l'orizzonte del mandato elettorale "(Corte cost. sent. n. 6/2017, n. 107/2016, n. 274/2017 e n. 18/2019), ma anche di una opzione in via amministrativa di un ente che pretenda di dilatare il periodo di assorbimento del disavanzo che l'ordinamento stabilisce strettamente collegato a termini perentori (nella fattispecie triennale).

Bilancio di previsione e rendiconto - Il non consentito riassorbimento del disavanzo con risorse straordinarie e una *tantum*.

Fattispecie: il riassorbimento del disavanzo, programmato nell'arco di un triennio, non solo si è protratto per un ulteriore periodo di almeno un biennio, ma al suo finanziamento hanno concorso risorse di carattere straordinario, non ripetibili, come i contributi una tantum erogati dalla regione Emilia-Romagna.

a) Il "principio dell'equilibrio di bilancio non corrisponde ad un formale pareggio contabile, essendo intrinsecamente collegato alla continua ricerca di una stabilità economica di media e lunga durata, nell'ambito della quale la responsabilità politica del mandato elettorale si esercita, non solo attraverso il rendiconto del realizzato, ma anche in relazione al consumo delle risorse impiegate" (Corte cost sentenza n. 18 del 2019).

b) La affluenza di risorse straordinarie e una tantum non consente una prognosi favorevole circa la stabile tenuta degli equilibri di bilancio, in ordine ai quali, al contrario, la valutazione circa il ripetersi di situazioni di disequilibrio strutturale appare piu' che probabile : coinvolgendo quindi in modo durevole, nella sua prospettiva dinamica l'equilibrio di bilancio che «consiste nella continua ricerca di un armonico e simmetrico bilanciamento tra risorse disponibili e spese necessarie per il perseguimento delle finalità pubbliche» (Corte cost, sentenza n. 266 del 2013; in senso conforme, sentenza n. 250 del 2013). E'"Proprio la costanza e la continuità di tale ricerca ne spiegano l'operatività nell'arco di più esercizi finanziari" (Corte cost n. 274/2017).

c) Tenuto conto dell'accentuata mutevolezza del "tempo finanziario" che determina continue sopravvenienze di natura fattuale e normativa, è proprio il rispetto del principio dell'equilibrio dinamico ad assicurare la bilanciata congiunzione tra il principio di legalità costituzionale dei conti e l'esigenza di un graduale risanamento del deficit, non solo durante l'intero periodo di risanamento (Corte cost n. 4/2020) , ma anche in prospettiva duratura e soprattutto stabile : la quale "esige che la base di tale ricerca sia salda e non condizionata da perturbanti potenzialità di indeterminazione." (Corte cost n. 274/2017)

Bilancio di previsione e rendiconto - Il conseguente giudizio sulla inattendibilità del risultato di amministrazione (Corte cost. sent. n. 279/2016, Considerato diritto 3)

a) Il nucleo della sana gestione finanziaria consiste nella corretta determinazione della situazione economico-finanziaria da cui prende le mosse e a cui, successivamente, approda la gestione finanziaria.

b) Tale determinazione è strettamente correlata al principio di continuità degli esercizi finanziari, per effetto del quale ogni determinazione infedele del risultato di amministrazione si riverbera a cascata sugli esercizi successivi. Ne risulta così coinvolto in modo durevole l'equilibrio del bilancio, secondo i principi espressi dalla Corte costituzionale nelle sentenze n. 89/2017, n. 49/2018 e n. 101/2018.

c) L'equilibrio viene ad essere vulnerato ove si verifichi la violazione dei principi generali di contabilità pubblica previsti dal D. Lgs. n. 118 del 2011, con conseguente, indebito e non consentito, ampliamento della capacità di spesa, dal momento che le condotte che si discostino da detti principi «non costituiscono solamente un vizio formale dell'esposizione contabile, ma risultano strumentali ad una manovra elusiva della salvaguardia degli equilibri del bilancio (…) presidiati dall'art. 81 Cost. [... e comportano] una lesione agli equilibri di bilancio (…) in relazione ai principi contabili di cui al d.lgs. n. 118 del 2011» (Corte cost. sent. n. 279/2016, Considerato diritto 3).

d) Il valore del ciclo di bilancio, assume rilievo come bene pubblico, ovvero come insieme di documenti capaci di informare con correttezza e trasparenza il cittadino sulle obbiettive possibilità di realizzazione dei programmi e sull'effettivo mantenimento degli impegni elettorali, «onere inderogabile per chi è chiamato ad amministrare una determinata collettività» (ex *plurimis*, sentenza Corte cost. sent. n. 184/2016).

e) Le regole sull'armonizzazione contabile esprimono opzioni strumentali alla garanzia dell'equilibrio e della sincerità del bilancio, nonché al coordinamento della finanza pubblica in un sistema caratterizzato dalla presenza in chiave costitutiva di autonomie territoriali.

Bilancio di previsione e rendiconto - Le misure conseguenti

Fattispecie: Le menzionate violazioni si riverberano altresì nella inosservanza del precetto contenuto nell'art. 1 Cost., con connessa inosservanza degli obblighi sanciti in tema di responsabilità di mandato (Corte cost. sent. n. 247/2017), nonché quello di equità intergenerazionale (Corte cost. sent. n. 18/2019). Di ciò deve essere quindi notiziato il Prefetto.

a) "La mancata adozione della delibera che applica il disavanzo al bilancio in corso di gestione è equiparata a tutti gli effetti alla mancata approvazione del rendiconto di gestione", con le conseguenze dissolutorie ivi contemplate (art.141 TUEL) e di cui.

b) In relazione al bene tutelato, «se i controlli di regolarità e legittimità contabile sono stati attribuiti alla Corte dei conti al fine di prevenire squilibri di bilancio" (Corte conti, SS.RR. in s.c., n. 25/2018/EL), deve essere predicato al riguardo che "l'effetto cautelare del "blocco della spesa", ai sensi dell'art. 148-bis, comma 3, TUEL (cfr. SS.RR., sent. n. 5/2019 per una ricostruzione di sistema)», è idoneo "a legittimare l'accertamento di una grave irregolarità […], in caso di inidoneità delle misure adottate", anche perché deve "esclude(rsi) che la situazione finanziaria dell'ente si cristallizzi (…), potendosi evolvere in senso positivo, o in senso negativo, migliorando o peggiorando lo squilibrio" (Corte conti, SS.RR. in s.c., n. 25/2018/EL).

Bilancio di previsione e rendiconto - Il comportamento omissivo dell'organo di revisione.

Fattispecie: Nessuna osservazione formale è pervenuta alla Corte, né è pervenuta al Sindaco o al Consiglio, circa le situazioni di disequilibrio che avrebbero dovuto invece imporre una particolare attenzione supplementare, sia per gli eventuali sviluppi negativi, sia per le modalità di riassorbimento del disavanzo, qualificato erroneamente come tecnico.