CORTE DEI CONTI

SEZIONE REGIONALE DI CONTROLLO PER L'EMILIA-ROMAGNA

RELAZIONE SULLO STATO DELLA FINANZA LOCALE IN EMILIA-ROMAGNA

ANNO 2024

Deliberazione n. 51 /2025/REF

Adunanza del 24 marzo 2025



CORTE DEI CONTI

CORTE DEI CONTI

SEZIONE REGIONALE DI CONTROLLO PER L'EMILIA-ROMAGNA

RELAZIONE SULLO STATO DELLA FINANZA LOCALE IN EMILIA-ROMAGNA

ANNO 2024

Deliberazione n. 51/2025/REF

Adunanza del 24 marzo 2025

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 - XI

1 LA FINANZA LOCALE E L'OGGETTO DI ANALISI DELLE DELIBERE SUGLI ENTI LOCALI DELL'EMILIA-ROMAGNA NELL'ESERCIZIO 2024 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 6

2 I COMUNI DI MAGGIORI DIMENSIONI 8

2.1 SOCIETA' PARTECIPATE IN PERDITA, RAPPORTI CREDITORI E DEBITORI DELL'ENTE LOCALE CON I PROPRI ORGANISMI PARTECIPATI E LE PERDITE DELLE ASP 10

2.1.1 Organismi partecipati in perdita 11

2.1.2 Rapporti con organismi partecipati e perdite delle ASP 13

2.2 CONTABILITA' ECONOMICO-PATRIMONIALE 30

2.3 ELEVATO AMMONTARE DEI RESIDUI ATTIVI, CONTENUTA CAPACITA'DI RISCOSSIONE E DI CONTRASTO ALL'EVASIONE TRIBUTARIA 42

2.3.1 Città Metropolitana di Bologna 46

2.3.2 Comune di Modena 48

2.3.3 Comune di Parma 48

2.3.4 Comune di Reggio Emilia 50

2.3.5 Comune di Riccione 52

2.3.6 Comune di Castelfranco Emilia 57

2.3.7 Comune di Formigine 63

2.4 CONTABILIZZAZIONE INTERVENTI PNRR 67

2.5 DEBITI FUORI BILANCIO 87

2.6 FONDO PLURIENNALE VINCOLATO 91

2.7 INCONGRUENZE DATI 95

2.8 OPERAZIONI DI PARTENARIATO PUBBLICO PRIVATO (PPP): IL PROJECT FINANCING 97

2.8.1 Comune di Bologna 97

2.8.2 Comune di Ravenna 114

2.9 RIGASSIFICATORE, PROGETTO E RISORSE PER COMPENSAZIONE AMBIENTALE 116
2.10 IL CASO DEL COMUNE DI RIMINI 120
3 GLI ENTI ALLUVIONATI AI SENSI DEL DL N. 61/2023 122
3.1 GLI EVENTI ALLUVIONALI E GLI ATTI CONSEGUENTI 122
3.2 LA DELIMITAZIONE DEL TERRITORIO ALLUVIONATO E I CONTROLLI EFFETTUATI DALLA SEZIONE 126
3.3 I PRESUPPOSTI NORMATIVI 130
4 I PIANI DI RIEQUILIBRIO 135
4.1 L'ATTIVITÀ SUI PIANI DI RIEQUILIBRIO 135
4.2 IL COMUNE DI JOLANDA DI SAVOIA (FE) 138
4.3 IL COMUNE DI SAN PIETRO IN CASALE (BO) 142
4.3.1 Il ricorso al piano di riequilibrio 142
4.3.2 Le attività della Sezione di controllo per l'Emilia-Romagna 144
4.3.3 Le azioni del Piano di riequilibrio: maggiori entrate e minori spese 146
4.3.4 Il monitoraggio semestrale 148
5 LA VALUTAZIONE DELLE MISURE CORRETTIVE *EX* ART. 148-*BIS*, C. 3, tuel 151
5.1 COMUNE DI SAN LEO 152
5.2 COMUNE DI CREVALCORE 155
5.3 COMUNE DI MONTECOPIOLO 156
5.4 COMUNE DI CERIGNALE 163
6 CONCLUSIONI 165
APPENDICE CON TABELLE DI RIEPILOGO 168
APPENDICE – REPERTORIO DELLE DECISIONI 169

INDICE DELLE TABELLE

Tabella 1 - Risultanze organismi partecipati che hanno presentato perdite negli ultimi tre esercizi 22
Tabella 2 – Risultanze stato patrimoniale al 31 dicembre 2022 e le variazioni rispetto all'esercizio precedente 34
Tabella 3 – Conciliazione tra i crediti dello stato patrimoniale ed i residui attivi risultanti dal conto del bilancio 35
Tabella 4 – Conciliazione tra i debiti dello stato patrimoniale ed i residui passivi risultanti dal conto del bilancio 35

Tabella 5 – Risultanze del conto economico al 31 dicembre 2022 con le variazioni rispetto all'esercizio precedente 36
Tabella 6 – *trend* dell'avanzo di amministrazione nel triennio 2020 - 2022 38
Tabella 7 – risultanze dello stato patrimoniale al 31 dicembre 2022 e le variazioni rispetto all'esercizio precedente 39
Tabella 8 – conciliazione tra i crediti dello stato patrimoniale ed i residui attivi risultanti dal conto del bilancio39
Tabella 9 – conciliazione tra i debiti dello stato patrimoniale ed i residui passivi risultanti dal conto del bilancio 39
Tabella 10 – risultanze del conto economico al 31 dicembre 2022 con le variazioni rispetto all'esercizio precedente 40
Tabella 11 – Andamento delle riscossioni nell'anno 2023 della Tari e dei proventi del Codice della strada.....49
Tabella 12 – Attività contrasto evasione tributaria esercizio 2023 50
Tabella 13 – Andamento della riscossione in conto residui nell'ultimo quinquennio 51
Tabella 14 – Andamento della riscossione in conto competenza e residui nell'ultimo quinquennio 61
Tabella 15 – Gli enti alluvionati 126
Tabella 16 – Quote di recupero del disavanzo e dettaglio delle azioni prospettate nel piano di riequilibrio finanziario pluriennale 138
Tabella 17 – Riepilogo dei risultati di amministrazione degli ultimi cinque esercizi, posti a confronto.....141
Tabella 18 – Previsioni di recupero del disavanzo nel PRFP 143
Tabella 19 – Azioni di recupero previste.....144
Tabella 20 – La composizione del risultato di amministrazione nelle ultime cinque annualità 145
Tabella 21 – L'evoluzione della gestione di cassa 146
Tabella 22 – L'evoluzione della gestione di cassa 153
Tabella 23 – L'evoluzione delle varie tipologie di disavanzo.....157
Tabella 24 - Numero enti analizzati dalla Sezione raggruppati per provincia 168

DELIBERAZIONE

Deliberazione n. 51 /2025/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.ssa Ilaria Pais Greco	Primo Referendario
dott. Antonino Carlo	Referendario
dott. Massimo Galiero	Referendario (relatore)
dott. Massimiliano Maitino	Referendario

Adunanza del 24 marzo 2025
Relazione sullo stato della finanza locale della Regione Emilia-Romagna
Anno 2024

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. 7/SEZAUT/2023/INPR e n. 8/SEZAUT/2023/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 2023-2025 e le Linee guida per la redazione delle relazioni inerenti al rendiconto dell'esercizio 2022;

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. 3633 del 7 agosto 2023;

Vista la propria deliberazione n. 201/2023/INPR del 14 dicembre 2023, con la quale è stata approvata la programmazione delle attività di controllo per l'anno 2024;

Visti i decreti presidenziali n. 73/2023, n. 81/2023 (enti di grandi dimensioni) e n. 4 /2024 (enti cd. "alluvionati"), con i quali sono stati approvati e integrati 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, dott. Massimo Galiero;

DELIBERA

di approvare l'unita relazione sulla finanza locale concernente:

a) i risultati del controllo-monitoraggio effettuato sulle relazioni degli organi di revisione sui rendiconti 2022 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 2024 sui rendiconti relativi agli esercizi finanziari 2022;
b) l'attività svolta dalla Sezione sui piani di riequilibrio finanziario pluriennale (art. 243-*bis* e 243-*quater* del TUEL);

DISPONE

che copia della presente deliberazione, con l'unito referto, sia 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, 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 24 marzo 2025.

Il Relatore	Il Presidente
(Massimo Galiero)	(prof. Marcovalerio Pozzato)
(*firmato digitalmente*)	(*firmato digitalmente*)

Depositata in segreteria in data 7 aprile 2025

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 2024

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

La Sezione delle Autonomie, in ottemperanza alle previsioni di cui all'art. 1, c. 167, L. 266/2005, con deliberazione n. 7/2023/INPR, ha approvato le Linee guida per la redazione delle relazioni inerenti al bilancio preventivo e al rendiconto dell'esercizio 2022, le quali definiscono unitariamente i criteri cui debbono attenersi gli organi di revisione economico-finanziaria degli enti locali nella predisposizione della relazione sul bilancio di previsione per il triennio 2023–2025 e accompagnano il relativo questionario ad esse allegato.

Con la successiva deliberazione n. 8/2023/INPR, sono state invece adottate 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, legge 23 dicembre 2005, n. 266. Le Linee guida costituiscono uno strumento operativo necessario per il lavoro di verifica da parte degli organi interni di revisione e per l'attività di controllo delle Sezioni regionali.

Anche per il 2023, si è fatto ricorso all'esercizio provvisorio, originariamente autorizzato con D.M. del 13 dicembre 2022, con il quale il termine per la deliberazione del bilancio di previsione riferito al triennio 2023-2025 da parte degli enti locali è stato differito al 31 marzo 2023; successivamente l'art. 1, c. 775, L. 29 dicembre 2022, n. 197, ha ulteriormente differito il termine al 30 aprile 2023, da ultimo prorogato al 31 maggio 2023, dal D.M. 19 aprile 2023.

Tra le misure più significative introdotte, la Sezione Autonomie ha segnalato che, per la copertura dei maggiori costi energetici sostenuti dagli enti territoriali e dalle aziende del servizio sanitario, la legge di Bilancio 2023 (art.1, c. 822, L. n. 197/2022) ha autorizzato le Regioni, gli enti locali e i loro enti strumentali a utilizzare le quote di avanzo vincolato di amministrazione, non gravate da obbligazioni sottostanti già contratte e con esclusione delle

somme relative alle funzioni fondamentali e ai livelli essenziali delle prestazioni. Le risorse svincolate possono essere usate anche per la copertura del disavanzo della gestione 2022 delle aziende del servizio sanitario, derivante dai maggiori costi diretti e indiretti conseguenti alla pandemia COVID-19 e alla crescita dei costi energetici, nonché per contributi volti ad attenuare la crisi delle imprese per i rincari delle fonti energetiche. Di rilievo, inoltre, la facoltà prevista dall'art. 1, c. 775, della L. n. 197/2022 (legge di bilancio 2023) che, in deroga alle disposizioni di cui all'art. 187, c. 2, del TUEL, consente di approvare il bilancio di previsione con l'applicazione della quota libera dell'avanzo, accertato con l'approvazione del rendiconto 2022. Trattandosi di norme finalizzate a rendere disponibili risorse per dare copertura, in via straordinaria, a spese emergenziali, la Sezione Autonomie ha rappresentato la necessità, già fatta rilevare in occasione delle precedenti linee guida, di limitarne l'applicazione ai soli casi espressamente previsti in ossequio al carattere derogatorio della disciplina e di tenere conto della loro provvisorietà evitando di finanziare, con le risorse in questione, spese a carattere pluriennale.

Sono state confermate, anche per il 2023, 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. Tra queste vanno ricordate: 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. 6 novembre 2021, n. 152) 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).

Una disciplina derogatoria in relazione alle esigenze di sviluppo tempestivo delle previsioni del PNRR è stata, inoltre, prevista per la gestione in conto capitale. In particolare, vanno considerate: 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 (art. 6-*bis* del D.L. n. 152/2021); 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 legge 30 dicembre 2018, n. 145 (art. 15, c. 3, D.L. n. 77/2021).

Tra i principali aspetti gestionali da attenzionare la Sezione Autonomie ha ricordato gli equilibri di bilancio e la sana gestione finanziaria, le previsioni di cassa, le verifiche sullo stato di attuazione del Piano nazionale di ripresa e resilienza, la gestione degli enti in dissesto e le partecipazioni societarie.

Ulteriore profilo d'interesse afferisce all'eventuale sostegno da parte dell'ente dei propri organismi partecipati secondo le indicazioni fornite dalla Sezione delle autonomie della Corte dei conti con la deliberazione n. 18/2020/INPR e nei limiti di quanto previsto dall'art. 14, c. 5, D. Lgs. 19 agosto 2016, n. 175, Testo Unico delle Società Partecipate (TUSP). Particolare attenzione inoltre è stata attribuita I rapporti debito/credito tra enti e loro organismi partecipati, i quali rilevano anche ai fini della verifica della capacità d'indebitamento e della sua sostenibilità.

Le "Linee guida" intervengono in un quadro di finanza pubblica fortemente caratterizzato da due aspetti: da un lato, per la parte corrente, 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; dall'altro, l'attuazione del Piano Nazionale di Ripresa e Resilienza (PNRR), programma, come noto, di grande ampiezza strategica e di complessa trama realizzativa che coinvolge in consistente misura finanziaria e funzionale gli enti territoriali. A proposito dell'auspicato superamento della fase emergenziale, sono stati formulati quesiti volti a verificare gli effetti connessi all'emergenza sanitaria, 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.

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

La presente relazione è redatta all'esito dall'analisi delle delibere di controllo finanziario degli enti locali adottate nel corso del 2024, aventi ad oggetto i rendiconti della gestione riferita all'esercizio finanziario 2022 e i bilanci di previsione per il triennio 2023-2025, 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. 15/2024/REF (rendiconti degli enti locali relativi agli esercizi 2021 i bilanci di previsione per il triennio 2022-2024), 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 previsto due criteri, introdotti *ex novo* rispetto all'anno precedente, volti ad individuare gli enti da assoggettare al controllo. Da una parte, la selezione ha riguardato i bilanci di tutti i capoluoghi di Provincia a cui sono stati aggiunti quegli enti che presentano dimensioni superiori ai 30 mila abitanti. Dall'altra, con Allegato 1 al Decreto 4/2024, il 19 gennaio 2024 è stato approvato in via campionaria l'elenco degli enti colpiti dai gravi eventi alluvionali del 2023 oggetto del controllo specifico della Sezione, che sono Cesenatico (FC), Forlimpopoli (FC), Cervia (RA), Gambettola (FC), Savignano sul Rubicone (FC), San Mauro Pascoli (FC), Gatteo (FC), , Fusignano (RA), Sant'Agata sul Santerno (RA), Longiano (FC), che si aggiungono ad enti già inseriti nel controllo dei rendiconti 2022 per altri motivi, interessati anch'essi dall'alluvione, quali Ravenna (RA), Forlì (FC), Cesena (FC), Faenza (RA).

Le verifiche si sono quindi concentrate sulle relazioni dell'organo di revisione sulla proposta di bilancio di previsione 2023-2025, 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.).

I controlli della Sezione sui documenti contabili riferiti all'esercizio 2022 intervengono in un quadro di finanza pubblica ancora 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 sintesi, la Sezione ha effettuato, dunque, una valutazione sulla sana gestione degli enti locali di maggiori dimensioni, tenendo conto dei possibili effetti cumulati, sulla gestione finanziaria 2022, delle varie misure emergenziali adottate e ha, altresì, sottoposto a controllo alcuni degli enti, il cui territorio è stato gravemente colpito dagli eventi alluvionali, che sono chiamati negli esercizi successivi ad eseguire i necessari interventi straordinari attraverso la corretta gestione dei fondi destinati all'emergenza.

2 I COMUNI DI MAGGIORI DIMENSIONI

Uno dei criteri di selezione introdotti *ex novo* rispetto agli anni precedenti, ai fini dell'analisi da parte della Sezione dei rendiconti 2022 e dei preventivi 2023/2025 degli enti locali, è quello che prevede la selezione dei bilanci di tutti i capoluoghi di Provincia a cui sono stati aggiunti, in questo caso, quegli enti (in totale undici) che presentano dimensioni superiori ai 30 mila abitanti.

Nella Regione Emilia-Romagna i Comuni capoluogo sono nove, in ordine di dimensione demografica:

- Bologna (390.554 abitanti),
- Parma (198.431 abitanti),
- Modena (183.993 abitanti),
- Reggio Emilia (170.680 abitanti),
- Ravenna (157.267 abitanti),
- Rimini (151.101 abitanti),
- Ferrara (130.959 abitanti),
- Forlì (117.121 abitanti),
- Piacenza (103.950 abitanti).

I Comuni differenti dai capoluoghi ma selezionati in base alle dimensioni sono undici, in ordine alfabetico della provincia:

- Città metropolitana di Bologna (BO),
- Casalecchio di Reno (BO),
- Imola (BO),
- Cento (FE),
- Cesena (FC),
- Carpi (MO),
- Castelfranco Emilia (MO),
- Formigine (MO),
- Sassuolo (MO),
- Faenza (RA),
- Riccione (RN).

Alla data di stesura della presente relazione sono ancora in corso le verifiche relative ai Comuni di Sassuolo, Casalecchio di Reno, Cento e i cui esiti saranno pubblicati presumibilmente nel corso dei primi mesi del 2025. Per quanto riguarda il Comune di Rimini, per il quale anche sono ancora in corso le attività di controllo, si rimanda al paragrafo 2.10.

In questa sede, sono stati analizzati i rendiconti 2022 e i bilanci preventivi 2023-2025, similmente ai controlli effettuati sugli enti di minori dimensioni, esaminando **diversi** documenti:

- la relazione-questionario dell'organo di revisione sul rendiconto per l'esercizio 2022, inviata a questa Sezione regionale di controllo ai sensi dell'art. 1 c. 166, L. n. 266/2005, redatta in conformità alle Linee-guida approvate dalla Sezione delle Autonomie di questa Corte dei conti con deliberazione n. 7 e 8/SEZAUT/2023/INPR,
- le relazioni dell'organo di revisione, prodotte ai sensi dell'art. 239 del T.U.E.L., sulla proposta di bilancio di previsione 2023/2025 e sulla proposta di deliberazione consiliare del rendiconto della gestione per l'esercizio finanziario 2022,
- la tabella PNRR del questionario allegata alle linee guida sul bilancio di previsione 2023/25;
- gli schemi di bilancio presenti nella Banca dati delle amministrazioni pubbliche (BDAP) relativi ai suddetti documenti contabili e l'ulteriore documentazione reperita sui siti *internet* istituzionali dei Comuni oggetto di indagine.

In linea generale, da tale analisi sono emersi bilanci connotati da un buon grado di solidità. Tuttavia, per i Comuni assoggettati al controllo sono state rilevate alcune criticità, che potrebbero potenzialmente compromettere la tenuta degli equilibri di bilancio, presidiati dagli articoli 81 e 97 Cost; alcune di esse, le più rilevanti, verranno approfondite nei paragrafi seguenti.

2.1 SOCIETA' PARTECIPATE IN PERDITA, RAPPORTI CREDITORI E DEBITORI DELL'ENTE LOCALE CON I PROPRI ORGANISMI PARTECIPATI E LE PERDITE DELLE ASP

Per quanto attiene al trattamento contabile, nel bilancio dell'ente locale, delle perdite registrate dalle società da esso partecipate, va preliminarmente richiamata la regola generale di cui all'art. 21 del D. Lgs. 19 agosto 2016, n. 175 («Testo unico in materia di società a partecipazione pubblica», di seguito T.U.S.P.), in base al quale "*nel caso in cui società partecipate […] presentino un risultato di esercizio negativo, le pubbliche amministrazioni locali partecipanti […] accantonano nell'anno successivo in apposito fondo vincolato un importo pari al risultato negativo non immediatamente ripianato, in misura proporzionale alla quota di partecipazione*".

Pertanto, ai sensi di tale disposizione si evince che l'ente deve in via preventiva tenere conto di possibili esposizioni debitorie che si manifestino a carico del proprio bilancio, provvedendo, al ricorrere delle condizioni di legge, all'apposito accantonamento a garanzia di contenimento dei rischi connessi ad avvenimenti pregiudizievoli afferenti alla gestione del soggetto partecipato che inevitabilmente possono incidere negativamente sugli equilibri di bilancio dell'ente partecipante.

Inoltre, l'art. 14, c. 5, disciplina il cosiddetto "*divieto di soccorso finanziario*", prevedendo eccezioni soltanto a seguito di uno specifico *iter* procedurale, previa valutazione circa la concreta possibilità di recupero dell'economicità e dell'efficienza dell'organismo partecipato.

Dunque, interventi di supporto finanziario, diretto o indiretto, in favore dell'organismo partecipato, non sono ammissibili al solo scopo di assicurare la continuità aziendale senza alcuna prospettiva di effettivo rientro strutturale. In quest'ottica, l'art. 14, c. 5, fissa un generale divieto di disporre, a qualsiasi titolo, erogazioni finanziarie "*a fondo perduto*" in favore di società in grave situazione deficitaria, relegando l'ammissibilità di trasferimenti straordinari ad ipotesi derogatoria e residuale, percorribile con finalità di risanamento aziendale e per il solo perseguimento di esigenze pubblicistiche di rilievo, in quanto sottendenti prestazioni di servizi di interesse generale ovvero la realizzazione di programmi di investimenti affidati e regolati convenzionalmente, secondo prospettive di continuità (cfr. Sez. reg. contr. Lazio, del. n. 66/2018/PAR). Operazioni di sostegno finanziario in deroga al divieto generale, pertanto, sono ammesse solo subordinatamente ad una puntuale dimostrazione dello specifico interesse pubblico perseguito in relazione ai

propri scopi istituzionali, con evidenziazione, in particolare, delle "*ragioni economico-giuridiche dell'operazione le quali, dovendo necessariamente essere fondate sulla possibilità di assicurare una continuità aziendale finanziariamente sostenibile, non possono non implicare, tra l'altro, una previa e adeguata verifica delle criticità che generano le perdite, i necessari accertamenti volti ad individuare eventuali responsabilità gestionali imputabili agli amministratori societari, nonché una compiuta valutazione circa l'opportunità della conservazione in vita dell'organismo partecipato o del semplice mantenimento della partecipazione, ossia della convenienza economico-finanziaria di tale modalità di gestione del servizio rispetto ad altre alternative possibili (ad esempio, gestione diretta, affidamento a terzi con gara ad evidenza pubblica, eccetera)*" (Sez. reg. contr. Liguria, del. n. 24/2017/PAR).

Tuttavia, il D.L. 31 maggio 2021, n. 77, convertito, con modificazioni, dalla L. 29 luglio 2021, n. 108, ha previsto, all'art. 10, c. 6-*bis*, in deroga alla regola generale di cui sopra e per quanto qui rileva, che "*in considerazione degli effetti dell'emergenza epidemiologica da COVID-19, l'esercizio 2020 non si computa nel calcolo del triennio ai fini dell'applicazione dell'articolo 14, comma 5, né ai fini dell'applicazione dell'articolo 21 del testo unico in materia di società a partecipazione pubblica, di cui al decreto legislativo 19 agosto 2016, n. 175*".

2.1.1 Organismi partecipati in perdita

Dall'esame dei rendiconti relativi all'esercizio 2022 dei Comuni di grandi dimensioni, la Sezione ha rilevato la presenza di organismi partecipati in perdita per n. 1 ente sui n. 20 enti presi in considerazione (n. 9 capoluoghi di provincia e n. 11 di dimensioni superiori a 30 mila abitanti).

In particolare, per quanto riguarda il Comune di **Modena** (*cfr.* ***delib. n. 38/2024/PRSE***) oggetto di specifico approfondimento istruttorio è stato l'andamento gestionale di alcune società partecipate dal Comune.

Con deliberazione n. 92/2022/PRSE, questa Sezione regionale di controllo, in esito all'esame sulla documentazione inerente al rendiconto per l'esercizio 2020 ed al bilancio di previsione 2021/23 del Comune di Modena, aveva evidenziato, come elemento di criticità, la presenza di tre società in perdita nel 2019 (CambiaMo S.p.A., partecipata al 63,22%, con perdita di esercizio nel 2019 di € 2.289.508,00, ModenaFiere S.r.l., partecipata direttamente al 14,61%, con perdita di esercizio nel 2019 di € 121.237,00 e ProMo Soc. cons. a r.l., partecipata

al 9,50%, con perdita di esercizio nel 2019 di € 206.686,00), di cui una in liquidazione (ProMo Soc. cons.).

La Sezione in quel contesto aveva inteso sottolineare i principi sottesi al D. Lgs. 19 agosto 2016, n. 175, relativi all'obbligo di accantonamento al bilancio dell'ente locale di un importo pari al risultato negativo non immediatamente ripianato e al divieto di soccorso finanziario.

Nella relativa istruttoria che ha seguito l'analisi documentale relativa al presente ciclo di controllo, il Comune, ha così rappresentato la situazione:

La società Cambiamo S.p.a. ha adottato, nel 2019, un Programma di valutazione del rischio di crisi aziendale, che includeva un *business plan* fino al 2031. A supporto del piano, il Consiglio di amministrazione ha individuato, di intesa con i soci, alcune azioni per dare attuazione ai nuovi programmi e garantire l'equilibrio della società nel medio–lungo periodo, fra le quali la messa a disposizione della società (in comodato sino al 30 settembre 2031) di un'area di proprietà comunale, con i relativi immobili e la sottoscrizione - a seguito di procedura ad evidenza pubblica - di un finanziamento chirografario per euro 6.500.000,00 della durata complessiva di 10 anni. Il *business plan* incorpora queste operazioni e prevede che CambiaMo S.p.A. possa realizzare gli investimenti pianificati, rimborsando il finanziamento entro il periodo previsto e mantenendo l'equilibrio economico, patrimoniale e finanziario.

In definitiva, il Comune ha riferito di aver avviato un risanamento strutturale della società. L'evolvere della situazione andrà attentamente monitorata, al fine di verificare l'effettivo ripristino dell'equilibrio economico-finanziario e, quindi, il permanere dell'interesse pubblico alle iniziative di supporto, che devono essere finalizzate, come si è detto, al ripristino di condizioni strutturali di equilibrio da parte della società, in grado così di fornire servizio pubblico secondo criteri di efficienza, efficacia ed economicità. A tale riguardo, il Collegio ha invitato tutti gli organi di controllo interno (cfr. del. n. 94/2022/VSGC, sul sistema di controllo interno del Comune di Modena) e l'Organo di revisione nell'ambito dei propri generali doveri di vigilanza, a garantire il necessario monitoraggio affinché tali operazioni continuino a fornire valore pubblico e trasparenza nell'allocazione delle risorse.

Per quanto concerne le altre partecipazioni, il Comune ha precisato che Modena Fiere è stata dismessa e la società ProMo soc. cons. a r.l. è stata liquidata. Nel riservarsi ogni eventuale approfondimento, in relazione allo specifico controllo previsto dall'art. 21 del TUSP, avente ad oggetto i piani di razionalizzazione delle partecipazioni, la Sezione in questa sede ha valutato positivamente che il Comune di Modena non abbia esitato a porre in essere iniziative mirate a superare le criticità evidenziate dalla deliberazione n. 92/2022/PRSE citata.

2.1.2 Rapporti con organismi partecipati e perdite delle ASP

Dall'esame dei rendiconti relativi all'esercizio 2022 dei Comuni di grandi dimensioni, la Sezione ha rilevato la presenza di alcuni aspetti degni di esser segnalati relativi ai rapporti con organismi partecipati per 5 enti.

In proposito, la Sezione ha osservato che, al fine di evitare di compromettere sia l'equilibrio macroeconomico della finanza pubblica allargata sia quello del singolo ente territoriale che vi partecipa, è necessaria la trasparenza dei rispettivi bilanci, il che implica che *nel settore della finanza pubblica allargata le partite creditorie e debitorie afferenti alle relazioni tra enti pubblici […] debbano essere rappresentate nei rispettivi bilanci in modo preciso, simmetrico, speculare e tempestivo*" (Corte cost., sent. n. 252 del 2015).

L'art. 11, c. 6, lett. j, del 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 deve 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.

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).

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; ciò costituisce 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. Corte dei conti, Sez. autonomie, del. n. 4 /SEZAUT/2015/INPR).

L'articolo 147-*quinquies*, c. 3, del TUEL, specifica, inoltre, che il controllo sugli equilibri finanziari implica la valutazione degli effetti che si determinano per il bilancio finanziario dell'ente in relazione all'andamento economico-finanziario degli organismi gestionali esterni.

La verifica dei crediti e debiti reciproci tra enti territoriali e propri organismi partecipati risponde allora all'evidente 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. 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 fattore non derogabile nell'ambito della corretta gestione delle risorse pubbliche.

Tutto ciò premesso per quanto riguarda il Comune di **Piacenza** (*cfr.* ***delib. n. 41/2024/PRSE***), l'Ente è risultato dal questionario aver definito, secondo la propria autonomia organizzativa, un sistema di controlli sulle società non quotate, partecipate dallo stesso Ente locale, definendo preventivamente gli obiettivi gestionali a cui deve tendere la società partecipata, secondo parametri qualitativi e quantitativi, e aver organizzato un idoneo sistema informativo finalizzato a rilevare i rapporti finanziari tra l'Ente e la società, la situazione contabile, gestionale e organizzativa della Società, i contratti di servizio, la qualità dei servizi, il rispetto delle norme di legge sui vincoli di finanza pubblica ex art. 147-*quater* del D. Lgs. n. 267/2000.

Sempre dall'analisi del questionario, si rileva che i prospetti dimostrativi 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 hanno riguardato la totalità delle partecipazioni rilevanti ai fini del predetto adempimento, dirette, indirette o di controllo; sia dal questionario sia dalla relazione dell'Organo di revisione risulta che la nota informativa allegata al rendiconto risulta corredata dalla doppia asseverazione da parte dei rispettivi organi di controllo.

Nel questionario, l'Organo di revisione ha però affermato che si sono verificati casi di mancata conciliazione dei rapporti creditori e debitori tra l'Ente e gli organismi partecipati ma ha anche precisato che l'Ente ha assunto, comunque non oltre il termine dell'esercizio finanziario in corso, i provvedimenti necessari ai fini della riconciliazione delle partite debitorie e creditorie.

Nell'istruttoria che ne è seguita al fine di precisare e chiarire alcuni aspetti il Comune ha confermato che, in sede di rendiconto 2022, la verifica dei rapporti creditori e debitori con gli organismi partecipati ex art. 11, c. 6, lett. j) del D. Lgs. n. 118/2011 presentava in nove casi discordanze tra le poste presenti nel rendiconto e quelle dichiarate dai soggetti partecipati. L'Ente ha, inoltre, trasmesso una tabella che ha analizzato in modo puntuale tutte le differenze che sono state successivamente riconciliate, ad eccezione di una discrepanza, che discende dall'utilizzo di differenti sistemi contabili, di euro 27.641,70,00 individuata e riconciliabile, ma non riconciliata.

Per questo motivo, la Sezione ha chiesto all'Ente di mettere in atto ogni utile iniziativa per garantire la riconciliazione della partita contabile in argomento.

Quanto, invece, al disavanzo registrato dall'ASP "Città di Piacenza" durante l'esercizio 2021, ripianato nel 2022 per euro 559.341,00, il Comune, dopo aver preliminarmente ricordato che l'art. 3, c. 1, della L. R. n. 12 del 26 luglio 2013 stabilisce che le Aziende Pubbliche di Servizi alla Persona (ASP) sono enti pubblici non economici e che il successivo comma 4 del medesimo articolo, prevede che "*gli enti soci garantiscono, secondo quanto previsto negli atti statutari e convenzionali, la sostenibilità economico-finanziaria delle ASP e ne assumono la responsabilità esclusiva in caso di perdite*", ha specificato che, in base alla convenzione fra gli enti pubblici soci dell'ASP, in caso di perdita d'esercizio la quota a carico del Comune di Piacenza è pari al 95%.

Con riferimento alla perdita della ASP dell'esercizio 2021, il Comune ha segnalato che essa deriva, da un lato, dal permanere per l'intero esercizio della situazione emergenziale dovuta al *Covid-19* e, dall'altro, dall'impossibilità di poter usufruire pienamente dei posti letto con conseguente mancato ricavo, nonché dall'aumento dei costi (di personale, energetici, per le spese sanitarie). Il bilancio 2021 dell'ASP, nonostante la diminuzione dei ricavi e l'aumento dei costi, ha registrato un risultato prima delle imposte positivo (euro 52.839,00); tuttavia, le imposte sul reddito ammontavano ad euro 608.867,00 per quanto riguarda l'IRAP e ad euro 32.752,00 per quanto riguarda l'IRES e ciò ha generato una perdita complessiva pari ad euro 588.780,00 che il Comune ha provveduto a ripianare, in proporzione alla propria quota stabilita nella convenzione fra gli enti pubblici soci, per euro 559.341,00.

A partire dall'esercizio 2023, l'Ente ha rappresentato di aver provveduto a stanziare nell'esercizio stesso un contributo in conto gestione destinato a contribuire al pareggio di ASP come da budget presentato e aggiornato durante l'esercizio.

Relativamente ai debiti fuori bilancio registrati durante l'esercizio 2023, si rileva che il Comune di Piacenza ha riconosciuto nel 2023 debiti fuori bilancio per complessivi euro 76.037,35, di cui euro 23.540,35 di parte corrente ed euro 52.497,00 in conto capitale.
La delibera n. 44 del 20 novembre 2023, avente ad oggetto il riconoscimento del debito fuori bilancio della ASP "Città di Piacenza" derivante da perdita di esercizio 2022. Nel 2022 la perdita complessiva è risultata essere di euro 762.072,00, coperta principalmente attraverso l'utilizzo delle riserve sussistenti a bilancio alla voce per "Utili portati a nuovo" ammontanti ad euro 706.812,00, e per il residuo (euro 55.260,00) attraverso gli enti soci in proporzione (euro 52.497,00 a carico del Comune di Piacenza).

L'Azienda di Servizi alla Persona "Città di Piacenza" è stata costituita con provvedimento della Giunta Regionale n. 999 del 13 luglio 2009, sulla base della legge regionale n. 2 del 2003, rubricata "*Norme per la promozione della cittadinanza sociale e per la realizzazione del sistema integrato di interventi e servizi sociali*". L'ASP, che trae origine dalla aggregazione di tre preesistenti Istituzioni Pubbliche (IPAB "Pensionato e Casa Protetta Vittorio Emanuele II", IPAB "Ospizi Civili di Piacenza e IPAB "Pio Ritiro Santa Chiara") ha come finalità l'organizzazione ed erogazione di servizi rivolti a persone che necessitano di aiuto e assistenza.

Negli ultimi esercizi, la ASP ha registrato perdite abbastanza consistenti (euro 84.998,00 nel 2018, euro 340.743,00 nel 2019, euro 608.806,00 nel 2020, euro 588.780 nel 2021, euro 762.072,00 nel 2022).

Nella nota di risposta all'istruttoria della Sezione e nella nota integrativa al bilancio di esercizio 2022 della ASP, si rappresenta che la perdita 2022 è dipesa principalmente da due fattori: la carenza di personale sanitario e socio-sanitario da un lato, unito all'incremento dei costi registrato durante l'esercizio, che ha messo a dura prova la sostenibilità economico-finanziaria della gestione dei servizi.

Infatti, poiché la ASP "Città di Piacenza" opera in regime di accreditamento, la stessa vede la propria attività remunerata in base alle tariffe regionali, così come determinate sulla base di deliberazioni della Giunta regionale.

L'accreditamento comporta per il gestore l'accettazione di tariffe predeterminate, un sistema tariffario regionale unitario di remunerazione delle prestazioni sociosanitari che è definito dalla d.G.R. n. 273/2016.

Orbene, appare abbastanza evidente che tale sistema tariffario sia abbastanza risalente e quindi non sia più in linea con l'attuale contesto di mercato. In tale senso va anche rilevato che anche gli aumenti dei costi delle tariffe non sono in grado di remunerare i fattori produttivi delle realtà aziendali che operano in regime di accreditamento.

A ciò si aggiunga che i soggetti che operano in regime di accreditamento sono remunerati sulla base di un sistema tariffario regionale inderogabile.

Ciò comporta che nel modello gestionale di ASP la leva ricavi non è modificabile ma, di fatto, risulta bloccata.

La Sezione rammenta che, ai sensi dell'art. 26 dello Statuto dell'ASP "Città di Piacenza", nell'ambito delle competenze del Consiglio di Amministrazione, vi è la proposta di un Piano di rientro ogni qual volta si determini una perdita di esercizio e, nell'eventualità in cui il Piano di rientro non consenta la copertura delle perdite, le stesse dovranno essere assunte pro-quota dai soci, secondo le modalità previste dallo Statuto medesimo.

Il medesimo art. 26 prevede che l'Organo di revisione contabile eserciti il controllo sulla regolarità contabile e vigili sulla correttezza della gestione economico finanziaria dell'ASP e svolga ogni altra funzione prevista dagli articoli 2403, 2409-*bis* e 2409-*ter* c.c.

Tutto ciò detto la Sezione ha invitato il Comune a vigilare sugli equilibri di bilancio e l'Organo di revisione ad effettuare una ricognizione costante sulla situazione economico-finanziaria e patrimoniale dell'ASP.

In chiave prospettica, la Sezione ha auspicato che il Comune si faccia promotore di una iniziativa generale di riassetto del sistema tenuto conto che, come emerge chiaramente dai passaggi salienti del quadro giuridico, economico e gestionale esposto, gli squilibri registrati rischiano concretamente di essere strutturali e come tali non sostenibili già nell'immediato futuro.

Per quanto riguarda il Comune di **Parma** (*cfr.* ***delib. n. 42/2024/PRSE***), nel questionario l'Organo di revisione ha affermato che l'informativa per la rilevazione dei debiti e crediti reciproci tra l'Ente e gli organismi partecipati di cui all'art. 11, c. 6, lett. j, del D. Lgs. n. 118/2011 ha riguardato la totalità degli enti strumentali e delle società controllate e partecipate e che la nota informativa allegata al rendiconto risulta corredata della doppia asseverazione da parte dei rispettivi organi di controllo.

Dal questionario è emerso che non si sono verificati casi di mancata conciliazione dei rapporti creditori e debitori tra l'ente e gli organismi partecipati e che nel corso del 2022, non sono stati addebitati all'Ente interessi di mora per ritardato pagamento di fatture emesse da società dallo stesso partecipate. L'Ente, inoltre, nel questionario ha dichiarato di detenere partecipazioni, anche indirette, in società che hanno registrato una perdita negli esercizi 2020 e/o 2021 e/o 2022.

Con delibera di Consiglio comunale n. 91 del 19 dicembre 2022 è stata effettuata la ricognizione periodica delle partecipazioni societarie alla data del 31 dicembre 2021 e con delibera di Consiglio comunale n. 86 del 18 dicembre 2023, quella della ricognizione periodica alla data del 31 dicembre 2022.

Dal questionario sul bilancio di previsione 2023/25 è emerso che l'Ente ha in corso misure di razionalizzazione/revisione delle partecipazioni societarie, ai sensi degli artt. 20 e 24 del d.lgs. 19.08.2016, n. 175, quale l'estinzione e liquidazione di Parma Gestione Entrate S.p.A.

Nella successiva istruttoria la Sezione ha chiesto al Comune di fornire alcuni chiarimenti. Relativamente alle partecipazioni detenute ed alla conclusione nell'esercizio

2023, dell'iter liquidatorio per *Parmabitare* S.c.r.l. e per *Soprip* S.r.l., il Comune ha rappresentato che per la prima l'*iter* liquidatorio alla data del 31 dicembre 2023 non si è concluso e che le procedure di liquidazione societarie proseguivano con l'obiettivo di liquidazione ed estinzione della società entro il 31 dicembre 2024. La Società ha pertanto ripreso la sua attività ordinaria nella gestione degli immobili realizzati per conto dei soci pubblici ed oggetto di concessione, così da pagare regolarmente le rate di mutuo a rimborso dei debiti di finanziamento iscritti a bilancio. Nel mese di dicembre 2023, inoltre, l'assemblea dei soci ha approvato la proposta di nomina del professionista per la redazione della perizia di stima giurata del valore economico della società, al fine di procedere alla cessione dell'intero ramo d'azienda al socio controllante Acer, ente pubblico con analoghe finalità.

In merito alla seconda, in liquidazione ed in concordato preventivo, il Comune ha rappresentato che l'iter liquidatorio alla data del 31 dicembre 2023 risulta ancora in corso avendo incontrato problematiche relativamente al rispetto delle tempistiche del concordato. Nel corso dell'anno 2023, si è completata la vendita dei terreni edificabili, come da concordato, ma alcuni appezzamenti non erano stati inseriti nel piano iniziale in quanto ritenuti privi di valore ed auspicabilmente dovrebbero essere ceduti a titolo gratuito nel 2024, a patto che l'acquirente si faccia carico dei costi amministrativi del passaggio di proprietà.

In merito agli organismi partecipati che hanno registrato perdite nel corso dell'esercizio 2022, il Comune ha precisato che sono:

- ASP PARMA per un importo di - € 185.000,00, con accantonamento a fondo perdite società partecipate di € 169.222,53 pari al 91,28 % della perdita complessiva;
- SOGEAP per un importo di - € 26.482,42 con accantonamento a fondo perdite società partecipate di € 786,53 pari al 2,97 % della perdita complessiva;
- SOPRIP S.r.l. in liquidazione e concordato preventivo, partecipata al 1,91 %, con una perdita di - € 1.812.855,00, e PARMABITARE S.c.r.l., in liquidazione, partecipata al 18% e con una perdita di - € 71.291,00 per le quali, a norma dell'art. 21, c.1, quinto periodo del D. Lgs. 175/2016, l'Ente non ha dato origine ad accantonamenti, in quanto in liquidazione.

Tuttavia, a titolo prudenziale, l'Ente ha dichiarato di aver accantonato nell'avanzo alla voce "fondi per passività potenziali", le quote di perdite relative a queste società.

I bilanci delle società indicate, sono stati approvati nel corso dell'esercizio 2023 e conseguentemente gli accantonamenti sono stati disposti, a seguito di variazione, nel bilancio comunale dell'esercizio 2023 e confluiti nell'avanzo di amministrazione accantonato.

Il Comune ha precisato che le società del gruppo *STT Holding* S.p.A., non hanno approvato il bilancio di esercizio 2022, in quanto la Società *Area Stazione STU* S.p.A., unica del gruppo in situazione di continuità aziendale, ha in corso la definizione di un accordo di ristrutturazione finanziaria del debito, dagli esiti della quale dipendono le corrette valutazioni degli *assets* patrimoniali. Poiché, a quanto riferisce, la situazione patrimoniale consolidata del gruppo risulterebbe comunque in grado di supportare eventuali svalutazioni che scaturissero dalla procedura di ristrutturazione, l'Ente non ha rilevato la necessità di accantonamenti a fondo rischi.

Il tema dell'assetto delle società partecipate e delle società controllate del "Gruppo Comune di Parma" è stato già oggetto di importanti azioni di razionalizzazione e di recupero di efficienza, economicità ed efficacia nella necessaria prospettiva della salvaguardia degli equilibri di bilancio.

In tal senso, nel richiamare le precedenti decisioni formulate con deliberazioni n. 20/2022/VSGO, 222/2021/VSGO, 58/2020/VSGO, il Collegio ha continuato a raccomandare un attento controllo su tutti gli enti strumentali e le società controllate e partecipate dal Comune e sulla verifica dell'attendibilità delle loro risultanze contabili che, nell'ambito delle operazioni di consolidamento dei conti, potrebbero evidenziare possibili ricadute, anche nel medio periodo, sulla tenuta degli equilibri dell'Ente medesimo.

La Sezione, comunque, si è riservata di analizzare il piano di ricognizione (e di eventuale razionalizzazione) di cui all'art. 20 del D. Lgs. 19 agosto 2016, n. 175.

Nell'ambito della tematica del sistema delle partecipate, la Sezione ha ritenuto utile svolgere alcune considerazioni sulle perdite dell'ASP Parma.

La Regione Emilia – Romagna ha dettato specifiche disposizioni volte a garantire la "cittadinanza sociale" e, più in generale, i servizi alla persona (L. R. 12 marzo 2003, n.2; L. R. 26 luglio 2013, n, 12). Il quadro si completa con la delibera della Giunta regionale n. 273/2016 del 29 febbraio 2016 di "Approvazione del sistema di remunerazione dei servizi socio-sanitari accreditati provvisoriamente e/o definitivamente".

La Sezione ha rilevato come il sistema di servizi alla persona si fondi, principalmente, sul sistema dell'accreditamento le cui "remunerazioni" sono definite dalla delibera regionale del 2016 soprariportata.

In tale contesto, in disparte le necessarie azioni del Comune per vigilare sugli equilibri di bilancio e, parallelamente, dell'Organo di revisione dell'ASP affinché effettui una costante ricognizione della situazione economico finanziaria, si osserva come il sistema di tariffazione basato sulla più volte citata delibera regionale del 2016 sia datato e bisognevole di un intervento di adeguamento alle nuove condizioni del mercato.

In tal senso, sarebbe auspicabile che il Comune avviasse delle interlocuzioni con la Regione (magari d'intesa con altri Enti interessati) per un utile confronto sul tema delle "remunerazioni" dei servizi sociosanitari prima che gli squilibri divengano strutturali e difficilmente sostenibili.

Per quanto concerne il Comune di **Reggio Emilia** (*cfr.* ***delib. n. 71/2024/PRSE***), nel questionario l'Organo di revisione ha affermato che l'informativa per la rilevazione dei debiti e crediti reciproci tra l'Ente e gli organismi partecipati di cui all'art. 11, c. 6, lett. j, del D. Lgs. n. 118/2011 ha riguardato la totalità degli enti strumentali e delle società controllate e partecipate e che la nota informativa allegata al rendiconto è risultata corredata della doppia asseverazione da parte dei rispettivi organi di controllo.

L'Organo di revisione, inoltre, ha precisato che si sono verificati casi di mancata conciliazione dei rapporti creditori e debitori tra l'Ente e gli organismi partecipati e che il Comune ha assunto, comunque non oltre il termine dell'esercizio finanziario in corso, i provvedimenti necessari ai fini della riconciliazione.

L'Ente dichiara nel questionario di detenere partecipazioni, anche indirette, in società che hanno registrato una perdita negli esercizi 2020 e/o 2021 e/o 2022.

Con delibera di Consiglio comunale n. 184 del 12 dicembre 2022 è stata effettuata, nei termini di legge (31 dicembre), la ricognizione annuale delle partecipazioni, dirette e indirette ai sensi dell'art. 20, cc.1 e 3, TUSP. L'esito della ricognizione effettuata ha determinato per alcune partecipazioni, la necessità per l'Ente di procedere ad azioni di razionalizzazione, quali contenimento dei costi (Società Agac Infrastrutture S.p.A.), dismissione delle quote

azionarie (Società Piacenza Infrastrutture S.p.A.), conferma della liquidazione di due società (Reggio Emilia Innovazione S.c.a.r.l. e Reggio Emilia Fiere S.r.l.).

In risposta alla richiesta istruttoria trasmessa da questa Sezione, in merito all'adeguatezza degli accantonamenti a fondo perdite società partecipate ed alle risultanze degli organismi partecipati che hanno presentato perdite negli ultimi tre esercizi, oltre ad aggiornamenti *sull'iter* liquidatorio per le due società Reggio Emilia Fiere S.r.l. e Reggio Emilia Innovazione S.c.a.r.l., l'Ente ha precisato che per la definizione del fondo accantonato nel rendiconto dell'esercizio 2022, sono stati presi a riferimento gli ultimi consuntivi 2021 approvati dalle partecipate, unitamente ai risultati di preconsuntivo 2022. Il Comune, inoltre, ha segnalato che la riduzione di tale fondo dall'esercizio 2021 (euro 1.629.383,14) all'esercizio 2022 (euro 1.146.635,14) origina principalmente dal parziale ripiano della perdita 2019 da parte dell'Azienda **ASP** "**Città delle persone**", attraverso l'utilizzo del risultato d'esercizio 2021 della stessa ASP, pari ad euro 444.174,00 come da deliberazione del Consiglio di amministrazione dell'Azienda n. 22 del 14 giugno 2022. È stata, inoltre, fornita una tabella, che ha dimostrato la tendenza delle risultanze degli organismi partecipati che hanno presentato perdite negli ultimi tre esercizi.

Tabella 1 - Risultanze organismi partecipati che hanno presentato perdite negli ultimi tre esercizi

TREND RISULTATI DI ESERCIZIO	Consuntivo Esercizio 2020	Consuntivo Esercizio 2021	Consuntivo Esercizio 2022	% di Partecipazione
STU REGGIANE	€ 25.931	- € 881.545	€ 60.527	70
REGGIO CHILDREN	-€ 124.064	-€ 257.062	€ 64.887	51
REGGIO EMILIA INNOVAZIONE in liquidazione	€ 96.157	-€ 13.263	-€ 9.099	25
REGGIO EMILIA FIERE in liquidazione	-€ 1.598.257	-€ 1.260.718	-€52.848	26
ISTITUZIONE	€ 3.249.252	-€ 1.208.294	€ 1.103.956	100
ASP RE CITTA' DELLE PERSONE	-€ 714.554	€ 444.174	€ 1.084.486	97
FONDAZIONE SPORT	-€ 230.390	-€ 889.580	€ 87.547	

Per quanto riguarda le due società in liquidazione, Reggio Emilia Fiere e Reggio Emilia Innovazione, il Comune ha precisato che nel primo caso il liquidatore è stato nominato dall'assemblea nel 2015 e sono state vendute alcune aree di proprietà della società nel corso del 2016 e 2017 e che la liquidazione ha riguardato ingenti complessi immobiliari ed aree edificabili. Il Comune ha precisato che sulla base di quanto riferito dal liquidatore, la società

ha sottoscritto l'atto di cessione di sei cabine Enel alla società *E*-distribuzione S.p.A. e sono stati definiti con il Comune i reliquati. Il piano di riparto e la contemporanea definizione dei costi di chiusura della procedura concorsuale sono in fase di predisposizione da parte del liquidatore giudiziale.

Per quanto concerne la seconda società, Reggio Emilia Innovazione, l'assemblea della società ha deliberato lo scioglimento e la nomina del liquidatore il 13 luglio 2017. L'Ente ha precisato come nel corso del 2022 sia continuata l'attività liquidatoria con il pagamento dei creditori non ancora soddisfatti, ad eccezione di alcune posizioni ancora in corso di definizione e come nel 2023 sia continuata l'attività liquidatoria con il completamento del recupero dei residui crediti verso i clienti. Il Comune ha riferito come la società non verrà estinta prima dell'avvenuto decorso di un quinquennio dalle operazioni di cessione di azienda, in conseguenza delle responsabilità e manleve assunte in sede contrattuale nei confronti degli acquirenti delle aziende stesse.

In merito a casi di mancate conciliazioni dei rapporti creditori e debitori tra l'Ente e alcuni organismi partecipati al 31 dicembre 2022, per i quali l'Organo di revisione aveva precisato che l'Ente avrebbe assunto i necessari provvedimenti al fine della riconciliazione delle reciproche posizioni, il Comune ha segnalato che per alcune società (Stu reggiane S.p.A., Agenzia per la mobilità S.r.l., Agac Infrastrutture S.p.A., Til S.r.l., Fondazione Sport e Fondazione I Teatri) le partite sono state verificate e conciliate, per Lepida S.c.p.A. e ASP Reggio Emilia Città delle persone erano in corso interlocuzioni per addivenire ad una conciliazione delle stesse, per la società Reggio Emilia Fiere in liquidazione, le partite troveranno conciliazione in sede di riparto finale della liquidazione della società. Per quanto riguarda Acer, il Comune ha precisato, inoltre, che le differenti procedure di contabilizzazione delle poste a bilancio tra il Comune e l'azienda troveranno conciliazione quando quest'ultima avrà emesso fattura ed iscritto il relativo credito a conciliazione dell'importo impegnato a bilancio dal Comune.

Ciò premesso il tema dell'assetto delle società partecipate e delle società controllate (nonché degli enti strumentali) rimane all'attenzione della Sezione in ragione delle possibili ricadute sul sistema degli equilibri di bilancio dell'Ente, soprattutto in termini prospettici.

In tale ottica la Sezione ha raccomandato un attento controllo su tutti gli enti strumentali e le società controllate e partecipate dal Comune e sulla verifica dell'attendibilità delle loro risultante contabili nell'ambito delle operazioni di consolidamento dei conti.

La Sezione, comunque, si è riservata di analizzare i futuri piani di ricognizione (e di eventuale razionalizzazione) di cui all'art. 20 del D. Lgs. 19 agosto 2016, n. 175 (questa Sezione di controllo con propria delibera n. 4/2023/VSGO ha esaminato i piani di ricognizione fino al 2021).

Nell'ambito, inoltre, della tematica del sistema delle partecipate e degli enti strumentali, la Sezione ha ritenuto utile svolgere alcune considerazioni sul sistema dei servizi alla persona e in particolar modo sull'Azienda Servizi alla Persona "Reggio Emilia – Città delle persone".

Per quanto riguarda i riflessi della gestione sotto il profilo economico e finanziario, il legislatore regionale ha disposto che l'ASP deve improntare *". . . la propria attività secondo criteri di efficienza, efficacia ed economicità, nel rispetto del pareggio di bilancio da perseguire attraverso l'equilibrio dei costi e ricavi"* (art. 25 della L. R. n.2/2003).

L'art. 3, c. 4, della L. R. n. 12/2013 precisa, inoltre, che *". . . gli enti soci garantiscono, secondo quanto previsto negli atti statutari e convenzionali, la sostenibilità economico-finanziaria delle ASP e ne assumono la responsabilità esclusiva in caso di perdite"*.

I principi legislativi sopra indicati trovano espressione operativa nell'art. 6, c. 3, lett. f) dello Statuto dell'ASP "Reggio Emilia Città delle persone" che impegna il Comune a far fronte ad eventuali disavanzi di gestione (in misura corrispondente al volume delle attività conferite) mediante trasferimenti monetari e/o patrimoniali nell'eventualità che il piano di rientro elaborato dal Consiglio di amministrazione di ASP (previsto come primo strumento di intervento per il rientro del disavanzo) non consenta la copertura delle perdite.

La Sezione ha rilevato che nel 2022 i ricavi, rispetto al 2021, sono aumentati di euro 944.131,00. La principale voce di variazione è quella dei Concorsi, rimborsi e recuperi per attività di servizi alla persona, il cui incremento deriva dal significativo aumento del corrispettivo per il contratto di servizio riconosciuto ad ASP dal Comune di Reggio Emilia, accanto ai contributi regionali.

Fondamentalmente, sulla base di quanto rilevato, può dirsi che il Comune "sostenga" l'ASP attraverso la revisione del contratto di servizio piuttosto che ripianare a fine esercizio

le perdite subite ponendosi questa scelta però in antitesi con la disposizione statutaria sopraindicata.

L'attività del Comune in questa direzione, seppure non espressamente vietata rischia di pretermettere le prerogative del Consiglio di amministrazione dell'ASP (cfr. art. 25, c. 4, lett. e) dello Statuto in commento) e, in ogni caso, non esclude la necessità che l'Ente vigili sugli equilibri del bilancio e che l'Organo di revisione dell'ASP effettui una costante ricognizione della situazione economico - finanziaria tenuto conto dell'obbligo imposto all'Azienda dal legislatore regionale di perseguire i propri obiettivi attraverso una gestione in equilibrio tra costi e ricavi.

Per ciò che riguarda il **Città metropolitana di Bologna** (*cfr. delib. n. 103/2024/PRSE*), con riferimento ai rapporti con gli organismi partecipati, l'Ente risulta dal questionario aver definito, secondo la propria autonomia organizzativa, un sistema di controlli sulle società non quotate, partecipate dallo stesso Ente locale, definendo preventivamente gli obiettivi gestionali a cui deve tendere la società partecipata, secondo parametri qualitativi e quantitativi, e organizzando un idoneo sistema informativo finalizzato a rilevare i rapporti finanziari tra l'Ente e la società, la situazione contabile, gestionale e organizzativa della società, i contratti di servizio, la qualità dei servizi, il rispetto delle norme di legge sui vincoli di finanza pubblica ex art. 147-*quater* del D.lgs. n. 267/2000.

Dall'analisi del questionario e della relazione dell'Organo di revisione sul rendiconto 2022, si è rilevato che i prospetti dimostrativi per la rilevazione dei debiti e crediti reciproci tra l'ente e gli organismi partecipati di cui all'art. 11, comma 6, lett. j, d.lgs. n. 118/2011 hanno riguardato la totalità delle partecipazioni rilevanti ai fini del predetto adempimento, dirette, indirette o di controllo, ma che la nota informativa allegata al rendiconto non sempre risultava corredata dalla doppia asseverazione da parte dei rispettivi organi di controllo. Nel questionario viene rappresentato che le asseverazioni sono giunte successivamente alla chiusura del rendiconto.

Nel questionario, l'Organo di revisione ha affermato che si sono verificati casi di mancata conciliazione dei rapporti creditori e debitori tra l'Ente e gli organismi partecipati; dalla relazione al rendiconto 2022 dell'Organo di revisione si evince che tutte le differenze sono state individuate (Area Blu S.p.A., Lepida S.c.p.A. Società Reti e Mobilità S.r.l., Tper

S.p.A.). Nel questionario, infine, è stato rappresentato che tutte le poste sono state riconciliate in sede di bilancio consolidato 2022.

La Sezione ha ritenuto opportuno richiamare l'attenzione dell'Ente ad un attento monitoraggio della gestione relativa alle società partecipate: infatti, come emerge dalla parte in fatto, la nota informativa allegata al rendiconto non sempre risultava corredata dalla doppia asseverazione da parte dei rispettivi organi di controllo, e in alcuni casi le asseverazioni sono giunte successivamente alla chiusura del rendiconto. Inoltre, si sono verificati casi di mancata conciliazione dei rapporti creditori e debitori tra l'Ente e gli organismi partecipati, anche se poi tutte le differenze sono state individuate e le poste sono state riconciliate in sede di bilancio consolidato 2022.

Quanto al Comune di **Castelfranco Emilia** (*cfr.* ***delib. n. 72/2024/PRSE***), nel questionario l'Organo di revisione ha dichiarato che i prospetti dimostrativi 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 hanno riguardato la totalità delle partecipazioni rilevanti ai fini del predetto adempimento, dirette, indirette o di controllo; l'organo di revisione ha dichiarato, inoltre, che la nota informativa allegata al rendiconto risulta corredata dalla doppia asseverazione da parte dei rispettivi organi di controllo, così come rimarcato dalla Sezione delle Autonomie con la deliberazione SEZAUT/2/2016/QMIG, e che non si sono verificati casi di mancata conciliazione dei rapporti creditori e debitori tra l'Ente e gli organismi partecipati.

Per quanto, invece, concerne i rapporti di debito/credito con l'Unione dei Comuni del Sorbara a cui appartiene, il Comune ha riferito che "*sono costantemente monitorati dai servizi finanziari di ambo gli Enti, sia in fase di previsione che in corso di esercizio, nonché nella determinazione delle risultanze finali con l'elaborazione del Rendiconto di gestione*". L'Ente ha fornito il dettaglio della situazione al 31 dicembre 2022 dichiarando, altresì, che "*tutti i residui attivi e passivi sono stati saldati e/o eliminati alla data della presente istruttoria*". L'Ente ha poi evidenziato che solo un residuo attivo è aperto in attesa di un chiarimento tra i servizi coinvolti e che gli "*Enti hanno già provveduto alla rilevazione della situazione debiti/crediti al 31/12/2023 contestualmente all'elaborazione del Riaccertamento 2023*". Tale residuo attivo è

risultato esser relativo al Rimborso Centro Servizi Sostegno alla Persona ed ammontare ad euro 1.568,00.

La Sezione ha osservato che 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, sia 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 (attuata dall'Italia con il decreto legislativo 4 marzo 2014, n. 54 – Attuazione della direttiva 2011/85/UE relativa ai requisiti per i quadri di bilancio degli Stati membri), denominata «regole di bilancio numeriche». In proposito è stato già affermato che "*nel settore della finanza pubblica allargata le partite creditorie e debitorie afferenti alle relazioni tra enti pubblici […] debbano essere rappresentate nei rispettivi bilanci in modo preciso, simmetrico, speculare e tempestivo*»" (*Corte cost*., sent. n. 252/2015).

Va osservato peraltro che l'art. 11, comma 6, lett. j, del D. Lgs. n. 118/2011, contempla tra i soggetti le società controllate e partecipate e i propri enti strumentali; va sottolineato che l'Unione non ricade peraltro in queste categorie e non soggiace, quindi, agli obblighi formali di asseverazione intestati, in particolare, agli organi di revisione dal sopra citato art. 11 D. Lgs. (Sez. reg. contr. Emilia-Romagna, delib. n. 57/2021/PRSE); pur tuttavia, l'esigenza di garantire la necessaria corrispondenza tra le poste iscritte a bilancio dell'Ente con quelle dell'Unione assume una sua autonoma rilevanza: non vi è dubbio, infatti, che la mancata riconciliazione dei crediti e debiti possa realizzare anche in questo caso un *vulnus* agli 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 in bilancio.

Alla luce dei principi sopra enunciati, la Sezione ha invitato l'Ente ad assumere senza indugio i provvedimenti necessari ai fini della riconciliazione delle partite debitorie e creditorie con l'Unione. La verifica necessita quindi di un doppio livello di analisi e andrà effettuata sia nella parte finanziaria del bilancio, ma anche in quella economico-patrimoniale, e sarà verificata dalla Sezione in occasione dei prossimi cicli di bilancio.

Per ciò che riguarda il Comune di **Riccione** (*cfr. delib. n.* ***100/2024/PRSE***), la Sezione ha ritenuto di dover chiedere chiarimenti relativamente a crediti e debiti tra l'ente e gli organismi partecipati e il fondo perdite società partecipate.

In merito ai rapporti creditori e debitori dell'Ente con i propri organismi partecipati, alle incongruenze tra questionario e relazione dell'Organo di revisione in merito alla doppia asseverazione dell'informativa di cui all'art. 11 co 6, lett. j del D. Lgs n. 118/2011 e alla riconciliazione entro l'esercizio, il Comune nella risposta all'istruttoria ha precisato che in alcuni casi le asseverazioni sono state acquisite quando il rendiconto era stato già redatto. In particolare, il Comune ha chiarito che "*il ritardo nell'asseverazione è dovuto principalmente alla circostanza che i revisori o le società di revisione rilasciano l'attestazione unicamente in sede di approvazione del bilancio delle società partecipate e quest'ultimo è solitamente successivo all'approvazione del bilancio da parte dell'ente*".

Con riferimento al tardivo invio dei prospetti di verifica dei debiti e crediti reciproci entro la data di approvazione del rendiconto dell'ente, la Sezione ha necessariamente dovuto rammentare 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, 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*".

La Sezione ha pertanto raccomandato al Comune di attuare ogni utile iniziativa volta a garantire che la doppia asseverazione sia resa disponibile tempestivamente nei successivi esercizi.

Il Comune di **Carpi** (*cfr.* ***delib. n. 31/2024/PRSE***), con riferimento ai rapporti con gli organismi partecipati, ha precisato nel questionario di aver definito, secondo la propria autonomia organizzativa, un sistema di controlli sulle società non quotate, partecipate dallo stesso Ente locale, definendo preventivamente gli obiettivi gestionali a cui deve tendere la società partecipata, secondo parametri qualitativi e quantitativi, e organizzando un idoneo sistema informativo finalizzato a rilevare i rapporti finanziari tra l'Ente e la società, la

situazione contabile, gestionale e organizzativa della società, i contratti di servizio, la qualità dei servizi, il rispetto delle norme di legge sui vincoli di finanza pubblica ex art. 147-*quater* del D.Lgs. n. 267/2000.

Si è rilevato che i prospetti dimostrativi per la rilevazione dei debiti e crediti reciproci tra l'Ente e gli organismi partecipati hanno riguardato la totalità delle partecipazioni rilevanti ai fini del predetto adempimento, dirette, indirette o di controllo e l'Organo di revisione ha attestato che le somme riportate a credito/debito per il Comune di Carpi conciliavano con i residui attivi e passivi dell'Ente ed emergeva una mancata conciliazione di un debito del Comune nei confronti dell'Ente gestione parchi Emilia-Romagna, eccedente per euro 1.918,27 che sono stati registrati dall'Ente nell'esercizio 2023 come economia su residuo passivo.

L'Organo di revisione ha asseverato ai sensi dell'art. 11, c. 6 lett. j) del D.Lgs. n. 118/2011 i rapporti di debito/credito con gli organismi partecipati per i quali alla data della relazione sul rendiconto 2022 era pervenuta l'idonea documentazione, riservandosi il controllo sulla reciprocità dei rapporti di debito e credito con gli organismi partecipati dell'Ente una volta pervenute le diverse attestazioni mancanti.

La conseguente istruttoria ha richiesto al Comune di fornire chiarimenti in merito ai rapporti creditori e debitori con gli organismi partecipati, precisando le azioni poste in essere dal Comune e in merito alla riconciliazione dei rapporti creditori e debitori con l'Unione dei Comuni, chiedendo di fornire il dettaglio dei crediti e debiti reciproci al 31 dicembre 2022 ed informazioni sullo stato attuale dei suddetti rapporti.

In merito ai rapporti creditori e debitori con gli organismi partecipati, l'Organo di revisione del Comune ha precisato che alla data di redazione della nota informativa al rendiconto 2022 non risultavano pervenute le attestazioni dei seguenti organismi partecipati firmate dai rispettivi Organi di revisione:

- AESS – Agenzia per l'energia e lo sviluppo sostenibile;
- Agenzia Mobilità Modena SPA;
- AIMAG SPA;
- AS RETI GAS SPA;
- Fondazione ex Campo Fossoli;
- Lepida Scpa.

A seguito della ricezione delle indicate attestazioni, sollecitate dall'Organo di revisione, l'Ente ha aggiornato la nota informativa al fine di verificare la riconciliazione delle posizioni creditorie e debitorie attestate con le proprie poste contabili e l'Organo di revisione ha verificato tale prospetto concludendo che *"Dalla riconciliazione delle posizioni di debito /credito evidenziate non si ravvisa la necessità di apportare alcuna modifica alle poste contabili dell'ente"*.

In merito ai rapporti debitori e creditori con **l'Unione dei Comuni delle Terre d'Argine**, l'Ente ha prodotto il prospetto di riconciliazione dal quale si evince il dettaglio dei crediti e debiti reciproci con l'Unione al 31 dicembre 2022 ed in particolare emerge la coincidenza tra i crediti del Comune di Carpi e i debiti dell'Unione delle Terre d'Argine in un valore pari a euro 3.074,84 e una differenza tra i debiti del Comune di Carpi (pari a euro 3.321.422,21) e i crediti dell'Unione delle Terre d'Argine (pari a euro 3.320.112,21) di euro 1.310,00 che l'Ente ha motivato come "insussistenza". Il Comune ha inoltre trasmesso il prospetto dello stato attuale dei crediti e debiti al 31 dicembre 2022 con l'Unione che evidenzia, a febbraio 2024, crediti del Comune di Carpi e debiti reciproci dell'Unione delle Terre d'Argine ancora in essere per euro 2.283,84 e debiti del Comune di Carpi (pari a euro 205,44) e i crediti reciproci dell'Unione delle Terre d'Argine (pari a euro 653,53) con una differenza di euro 448,09 motivata dall'Ente come "insussistenza".

La Sezione ha preso atto delle azioni attuate dal Comune di Carpi al fine di aggiornare e completare la nota informativa sui rapporti creditori e debitori con i propri organismi partecipati allegata al rendiconto 2022 e, contestualmente, della complessiva riconciliazione delle posizioni creditorie e debitorie, senza necessità di apportare alcuna modifica alle poste contabili dell'Ente.

2.2 CONTABILITA' ECONOMICO-PATRIMONIALE

L'introduzione della contabilità economico-patrimoniale negli enti in contabilità finanziaria ha la finalità di conseguire una effettiva omogeneità dei bilanci e dei rendiconti, estendendo il perimetro degli enti tenuti ad adottare la contabilità patrimoniale fino al consolidamento dei bilanci degli organismi partecipati o controllati dagli enti stessi. In questo modo, si realizza un miglioramento delle caratteristiche dei conti pubblici, in termini di

effettività e di trasparenza, che può contribuire positivamente al percorso di risanamento della finanza territoriale.

L'adozione della contabilità economico patrimoniale, accanto alla contabilità finanziaria, denota l'intenzione di avvicinare il nostro ordinamento alle esigenze di rendicontazione e trasparenza derivanti dall'appartenenza dell'Italia all'Unione Europea, con particolare riferimento al recepimento della direttiva 2011/85/UE e alla consequenziale necessità di adottare regole e principi contabili comuni tra amministrazioni ed enti del settore pubblico dei paesi membri facenti parte del Sistema europeo dei conti nazionali e regionali (SEC).

Infatti, se lo scopo della contabilità finanziaria è innanzitutto consentire di prendere decisioni circa l'allocazione delle risorse a disposizione - ed allo stesso tempo valutare e controllare l'operato degli organi cui è stata affidata la gestione di queste risorse – lo scopo della contabilità economico-patrimoniale è misurare le variazioni della ricchezza totale dell'entità di cui si rilevano i fatti gestionali. La contabilità economico-patrimoniale misura, infatti, con riferimento ad un dato intervallo temporale, ricavi e costi, sicché il differenziale tra i due, se positivo, incrementa il patrimonio, mentre se negativo lo diminuisce, laddove la contabilità finanziaria misura essenzialmente crediti e disponibilità liquide da un lato e debiti dall'altro, sicché il differenziale darà conto delle risorse nette disponibili per perseguire le finalità pubblicistiche assegnate. Negli ultimi due decenni, un numero crescente di governi ha iniziato ad affiancare un sistema di contabilità economico-patrimoniale a quella finanziaria, ed anche l'ordinamento contabile italiano prevede l'integrazione delle due prospettive, attraverso l'affiancamento al tradizionale sistema di contabilità finanziaria di un sistema di rilevazione delle grandezze sotto il profilo economico-patrimoniale.

L'introduzione di un sistema di contabilità economico-patrimoniale, ha consentito:

- di misurare le utilità economiche effettivamente acquisite ed impiegate nel corso dell'esercizio, anche se non direttamente misurate dai relativi movimenti finanziari, anche a fini di migliore programmazione;
- di rilevare, attraverso lo stato patrimoniale, le variazioni del patrimonio dell'ente;

- di elaborare il bilancio consolidato di ciascuna amministrazione pubblica con i propri enti e organismi strumentali, aziende e società;
- di predisporre la base informativa necessaria per la determinazione analitica dei costi;
- di acquisire ulteriori informazioni concernenti la gestione delle singole amministrazioni pubbliche.

Principale finalità della contabilità economico-patrimoniale è quindi misurare le variazioni della ricchezza totale da un periodo all'altro. Ricchezza che è esprimibile, secondo la convenzione in uso in questo sistema, come differenza tra attività e passività. È definito come attività tutto ciò che può contribuire alla soddisfazione dei bisogni della proprietà, e passività quello che riduce la capacità di soddisfare quei bisogni.

Le operazioni di gestione rilevanti per la contabilità economico-patrimoniale sono quindi quelle che generano una variazione delle attività o delle passività: il sistema di contabilità economico-patrimoniale è infatti organizzato in modo tale che ad ogni variazione di una delle grandezze dell'identità ne deve corrispondere un'altra che garantisca che il pareggio dello stato patrimoniale sia sempre soddisfatto: vale a dire che qualsiasi operazione che ha un effetto da un lato dell'identità ne ha uno uguale dall'altro lato o uno di segno opposto nello stesso lato.

Nel corso della gestione, i fatti amministrativi con riflessi economici sono osservabili sotto due aspetti: l'aspetto monetario-finanziario, detto anche numerario, e l'aspetto economico. La vendita di un bene, ad esempio, comporta il contemporaneo sorgere di un credito o di un incasso (aspetto numerario) e di un ricavo (aspetto economico) e pertanto la scrittura contabile, eseguita con il metodo della partita doppia, deve registrare tali aspetti.

I valori numerari sono quelli che esprimono una modifica degli elementi del patrimonio aziendale, cioè della disponibilità di condizioni produttive monetarie: in pratica, sono valori numerari il denaro contante e ogni altro mezzo di regolamento a esso assimilabile.

I valori non numerari sono quelli che esprimono una modifica nella disponibilità di condizioni produttive non monetarie: sono quindi i componenti negativi e positivi del reddito, valori quindi che si riferiscono a costi, ricavi e valori di capitale.

Nel sistema contabile armonizzato degli enti locali, se la contabilità finanziaria continua a rivestire il ruolo centrale - in quanto costituisce ancora il sistema contabile principale e fondamentale per fini autorizzatori e di rendicontazione dei risultati della gestione finanziaria - la contabilità economico-patrimoniale assume un ruolo importante a fini informativi, consentendo di rappresentare le utilità economiche acquisite ed impiegate nel corso dell'esercizio e così predisporre la base informativa necessaria per la determinazione analitica dei costi. La gestione del bilancio in equilibrio implica una combinazione integrata di questi due linguaggi: la contabilità finanziaria dovrebbe restare fondamentale per fini autorizzatori, ma la contabilità economica e patrimoniale assumere un ruolo importante nell'offrire informazioni dettagliate, anche in corso di esercizio, sulle utilità economiche acquisite e impiegate, nella determinazione analitica dei costi e nella valutazione della situazione patrimoniale ed economica dell'ente.

Ciò premesso, sono stati analizzati i questionari relativi ai rendiconti 2022 nella sezione specifica relativa all'adozione della contabilità economico-patrimoniale, unitamente alle relazioni degli organi di revisione, che hanno fornito una serie di importanti elementi di analisi. Prima di tutto, è stato verificato che tutti gli enti presi in considerazione abbiano adottato la contabilità economico-patrimoniale, implementando il piano dei conti integrato di cui all'allegato n. 6 del sopracitato d.lgs. n. 118/2011 in modo da evidenziare le modalità di raccordo dei dati finanziari ed economico-patrimoniali, nonché consentire la rilevazione unitaria dei fatti gestionali, tramite la matrice di correlazione di Arconet. In secondo luogo, sono state analizzate le principali risultanze dello stato patrimoniale, anche mediante il confronto con i valori registrati nell'esercizio precedente. È stata, inoltre, verificata la conciliazione tra i crediti dello stato patrimoniale ed i residui attivi risultanti dal conto del bilancio, nonché la conciliazione tra i debiti dello stato patrimoniale ed i residui passivi risultanti dal conto del bilancio. È stata verificata anche la tenuta degli inventari, compreso l'anno di aggiornamento degli stessi, in modo da determinare l'effettiva consistenza del patrimonio. Da ultimo, sono state esaminate le risultanze dei conti economici degli enti (effettuate sulla base del sistema contabile concomitante integrato con la contabilità finanziaria, attraverso la matrice di correlazione di Arconet) con le variazioni rispetto all'esercizio precedente.

All'interno delle delibere, più volte la Sezione ha sottolineato come, specie in enti di maggiore complessità organizzativa, la contabilità economico-patrimoniale assuma un ruolo importante a fini informativi, consentendo, in particolare, di rappresentare le utilità economiche acquisite ed impiegate nel corso dell'esercizio, predisporre la base informativa necessaria per la determinazione analitica dei costi e consentire la verifica, anche nel corso dell'esercizio, della situazione patrimoniale ed economica dell'ente e del processo di provvista e di impiego delle risorse (cfr. all. 4/3 al d.lgs. n. 118/2011).

Nello specifico, per quanto riguarda il Comune di **Ravenna** (*cfr.* ***delib. n. 46/2024/PRSE***), nei precedenti cicli di controllo, era stato destinatario della deliberazione n. 91/2022/PRSE del 29 giugno 2022, in relazione al rendiconto 2020 e al bilancio di previsione 2021-2023, con cui questa Sezione regionale di controllo aveva rilevato un'elevata incidenza dei residui attivi all'interno del risultato di amministrazione, una scarsa percentuale di riscossione delle entrate proprie sia in conto competenza che in conto residui, e l'invio non tempestivo di alcuni prospetti di verifica dei debiti e crediti reciproci con i propri enti strumentali e le società controllate e partecipate.

Il Comune di Ravenna ha dichiarato di aver provveduto a tenere la contabilità economico-patrimoniale, adottando il piano dei conti integrato di cui all'allegato n. 6 del D. Lgs. n. 118/2011 in modo da evidenziare le modalità di raccordo dei dati finanziari ed economico-patrimoniali nonché consentire la rilevazione unitaria dei fatti gestionali, tramite la matrice di correlazione di *Arconet*. Le risultanze dello stato patrimoniale al 31 dicembre 2022 e le variazioni rispetto all'esercizio precedente sono così riassumibili:

Tabella 2 – Risultanze stato patrimoniale al 31 dicembre 2022 e le variazioni rispetto all'esercizio precedente

STATO PATRIMONIALE	2021	2022
A) CREDITI vs. LO STATO ED ALTRE AMM. PUBBLICHE PER LA PARTECIPAZ. AL FONDO DI DOTAZIONE	€ 0,00	€ 0,00
B) IMMOBILIZZAZIONI	€ 987.934.905,99	€ 995.751.322,29
C) ATTIVO CIRCOLANTE	€ 149.630.399,21	€ 138.573.501,71
D) RATEI E RISCONTI	€ 279.458,17	€ 283.568,79
TOTALE ATTIVO (A+B+C+D)	€ 1.137.844.763,37	€ 1.134.608.392,79
A) PATRIMONIO NETTO	€ 942.030.693,52	€ 941.253.974,45
B) FONDI PER RISCHI ED ONERI	€ 7.044.764,78	€ 5.032.129,21
C) TRATTAMENTO DI FINE RAPPORTO	€ 1.395,30	€ 9.985,30
D) DEBITI	€ 69.346.781,46	€ 62.666.189,61
E) RATEI E RISCONTI E CONTRIBUTI AGLI INVESTIMENTI	€ 119.421.128,31	€ 125.646.114,22

TOTALE DEL PASSIVO (A+B+C+D+E)	€ 1.137.844.763,37	€ 1.134.608.392,79
TOTALE CONTI D'ORDINE	€ 72.826.575,79	€ 66.930.916,46

L'organo di revisione ha verificato la conciliazione tra i crediti dello stato patrimoniale ed i residui attivi risultanti dal conto del bilancio, come da tabella riepilogativa sottostante:

Tabella 3 – Conciliazione tra i crediti dello stato patrimoniale ed i residui attivi risultanti dal conto del bilancio

+	**Crediti dello stato patrimoniale**	**€ 87.690.205,17**
+	Fondo svalutazione crediti	€ 111.558.431,12
+	Depositi postali e bancari	€ 1.896.080,26
-	Saldo IVA a credito da dichiarazione	€ 0,00
-	Crediti stralciati dal conto del bilancio e mantenuti nello stato patrimoniale	€ 0,00
-	Altri crediti non connessi a residui	€ 0,00
=	**RESIDUI ATTIVI**	**€ 201.144.716,55**

Parimenti, l'organo di revisione ha verificato la conciliazione tra i debiti dello stato patrimoniale ed i residui passivi risultanti dal conto del bilancio, come illustrato in tabella:

Tabella 4 – Conciliazione tra i debiti dello stato patrimoniale ed i residui passivi risultanti dal conto del bilancio

+	**Debiti dello stato patrimoniale**	**€ 62.666.189,61**
-	Debiti da finanziamento	€ 12.204.351,30
-	Saldo IVA (se a debito)	€ 23.315,00
+	Residui titolo IV + interessi mutui	€ 0,00
+	Residui titolo V anticipazioni	€ 0,00
-	Impegni pluriennali titoli III e IV	€ 0,00
+	Altri residui non connessi a debiti	€ 0,00
=	**RESIDUI PASSIVI**	**€ 50.438.523,31**

All'interno del questionario relativo al rendiconto 2022, l'Ente ha dichiarato di aver provveduto all'aggiornamento dell'inventario per determinare l'effettiva consistenza del patrimonio (ultimo aggiornamento risale all'esercizio 2022); l'Ente ha rappresentato di aver attuato politiche di valorizzazione del proprio patrimonio, e di aver completato la valutazione dei beni patrimoniali, in base al criterio del costo di acquisto.

Il conto economico è stato formato sulla base del sistema contabile concomitante integrato con la contabilità finanziaria (attraverso la matrice di correlazione di *Arconet*) e le

risultanze del conto economico al 31 dicembre 2022 con le variazioni rispetto all'esercizio precedente sono così riassumibili:

Tabella 5 – Risultanze del conto economico al 31 dicembre 2022 con le variazioni rispetto all'esercizio precedente

SINTESI CONTO ECONOMICO	2021	2022
A) COMPONENTI POSITIVI DELLA GESTIONE	€ 208.948.784,26	€ 200.846.019,80
B) COMPONENTI NEGATIVI DELLA GESTIONE	€ 230.407.807,22	€ 235.163.768,78
SALDO GESTIONE ORDINARIA (A-B)	€ -21.459.022,96	€ -34.317.748,98
C) PROVENTI ED ONERI FINANZIARI	€ 9.786.968,43	€ 7.513.948,46
D) RETTIFICHE DI VALORE ATTIVITA' FINANZIARIE	€ 0,00	€ 0,00
E) PROVENTI ED ONERI STRAORDINARI	€ 7.990.180,37	€ 19.799.382,48
IMPOSTE	€ 2.289.344,67	€ 2.404.703,21
RISULTATO DELL'ESERCIZIO	**€ -5.971.218,83**	**€ -9.409.121,25**

In merito al risultato economico conseguito, nel 2022 si rileva un saldo negativo di € -9.409.121,25, in **peggioramento** rispetto all'anno precedente in cui il saldo, sempre negativo, era stato pari a € -5.971.218,83. Tale valore è conseguenza del saldo ampiamente negativo della gestione ordinaria, seppur parzialmente compensato da proventi finanziari e proventi straordinari.

L'Organo di revisione, all'interno della relazione sul rendiconto 2022, ha rilevato che l'esito negativo è determinato principalmente:

- dalle quote accantonate a titolo di svalutazione crediti per oltre 23 milioni di euro iscritte in relazione ai crediti complessivi risultanti nel bilancio 2022, pari all'incremento del fondo crediti di dubbia esigibilità accantonato nel risultato d'amministrazione 2022, di cui € 11.736.926,96 derivano da accantonamenti effettuati in sede di rendiconto, non stanziati nel bilancio di esercizio;

- dalle quote di ammortamento delle immobilizzazioni immateriali e materiali che non trovano riscontro nella contabilità finanziaria.

Il rendiconto risulta esser stato approvato il 4 maggio 2023, oltre i termini di legge.

Giova ricordare che il territorio del Comune di **Ravenna** rientra tra quelli colpiti dall'alluvione del maggio 2023. Per quanto riguarda le misure adottate a livello statale e regionale per fare fronte alla situazione emergenziale, si rinvia al capitolo 3.

In merito al risultato economico negativo registrato negli ultimi anni, il Comune in risposta alla richiesta di chiarimenti trasmessa da questa Sezione in sede istruttoria ha individuato la principale causa nella riduzione dei proventi tributari in relazione all'esaurimento della potestà accertativa sull'IMU delle piattaforme petrolifere, che nel 2021 ha consentito di contabilizzare in bilancio oltre 18 milioni l'anno, parzialmente compensata dall'introduzione l'IMPI (imposta immobiliare sulle piattaforme marine) che attribuisce però introiti molto meno significativi; inoltre, rispetto ai costi l'anno 2022 è stato caratterizzato dal significativo aumento della voce prestazione di servizi legati al forte impatto della crisi energetica sugli equilibri finanziari con un incremento di spese per pubblica illuminazione, energia elettrica e gestione calore.

Si deve evidenziare che le perdite complessive appaiono consistenti, pari ad oltre 14 milioni nel biennio, e ciò deve quindi rappresentare un segnale premonitore per tutti gli organi a vario titolo responsabili del mantenimento dell'equilibrio di bilancio, il quale, ai sensi del D.lgs. n. 118/2011 e relativi allegati, deve essere inteso anche come equilibrio economico -patrimoniale (sebbene tendenziale) ossia come risultato di esercizio maggiore o uguale a zero. Coerentemente, l'all. 4/3 al d.lgs. n. 118/2011, prevede che, in caso di risultato economico negativo, l'Amministrazione è quindi chiamata a fornire un'adeguata informativa, nella relazione sulla gestione del Presidente/Sindaco:

- sulle cause che hanno determinato la formazione della perdita;
- sui casi in cui il risultato negativo sia stato determinato dall'erogazione di contributi agli investimenti finanziati da debito, erogati per favorire la realizzazione di infrastrutture nel territorio. Tale informativa può essere estesa ai risultati economici negativi di esercizi precedenti;
- sulla copertura dei risultati economici negativi di esercizio.

Il Comune di Ravenna ha finora ignorato tali prescrizioni, sottovalutando l'impatto sull'equilibrio di lungo periodo che può derivare da un risultato economico strutturalmente negativo.

In tale contesto, appare opportuno rilevare che l'avanzo di amministrazione, pur consistente, risulti in costante diminuzione nel triennio 2020-22, come si evince agevolmente dalla seguente tabella.

Tabella 6 – *trend* dell'avanzo di amministrazione nel triennio 2020 - 2022

	Rendiconto 2020	Rendiconto 2021	Rendiconto 2022
Fondo cassa	€ 71.248.591,80	€ 59.179.174,26	€ 48.639.701,94
Residui attivi	€ 152.389.550,31	€ 178.696.339,36	€ 201.144.716,55
Residui passivi	€ 52.172.104,59	€ 55.221.963,82	€ 50.438.523,31
FPV	€ 63.785.766,15	€ 59.252.192,45	53.565.034,9
Risultato di amministrazione	**€ 107.680.271,37**	**€ 123.401.357,35**	**€ 145.780.860,28**
Totale accantonamenti	€ 71.934.318,73	€ 95.615.682,30	€ 116.600.545,64
Di cui: fondo crediti di dubbia esigibilità	€ 65.218.602,52	€ 88.569.522,22	€ 111.558.431,13
Totale parte vincolata	€ 23.189.797,24	€ 18.868.057,57	€ 22.438.484,89
Totale parte destinata agli investimenti	€ 1.535.790,96	€ 1.170.254,47	€ 313.360,03
Totale parte libera	**€ 11.020.364,44**	**€ 7.747.363,01**	**€ 6.428.469,72**

Poiché l'avanzo di per sé contribuisce ogni anno a garantire il pareggio dal punto di vista finanziario, è chiaro che evidenti cause strutturali della sua diminuzione potranno essere rinvenute attraverso una attenta analisi della spesa e che, in tale contesto, le informazioni ricavabili dalla contabilità economico-patrimoniale possono fornire indicazioni al fine di razionalizzazione della spesa.

Per quanto esposto, si deve quindi richiamare l'attenzione degli organi di controllo interno dell'Ente, al fine di monitorare più attentamente i dati di bilancio anche attraverso la lente della contabilità-economico patrimoniale, al fine di individuare la necessità di eventuali misure correttive per garantire l'equilibrio di lungo periodo del bilancio.

Nel caso specifico del Comune di **Imola** (*cfr.* ***delib. n. 107/2024/PRSE***), l'Ente ha dichiarato di aver tenuto la contabilità economico-patrimoniale, adottando il piano dei conti integrato di cui all'allegato n. 6 del D.Lgs. n. 118/2011 in modo da evidenziare le modalità di raccordo dei dati finanziari ed economico-patrimoniali nonché di poter consentire la rilevazione unitaria dei fatti gestionali, tramite la matrice di correlazione di Arconet. Le

risultanze dello stato patrimoniale al 31 dicembre 2022 e le variazioni rispetto all'esercizio precedente sono così riassumibili:

Tabella 7 – risultanze dello stato patrimoniale al 31 dicembre 2022 e le variazioni rispetto all'esercizio precedente

STATO PATRIMONIALE	2021	2022
A) CREDITI vs. LO STATO ED ALTRE AMM. PUBBLICHE PER LA PARTECIPAZ. AL FONDO DI DOTAZIONE	€ 0,00	€ 0,00
B) IMMOBILIZZAZIONI	€ 488.306.703,40	€ 487.364.948,77
C) ATTIVO CIRCOLANTE	€ 42.327.508,76	€ 45.495.625,00
D) RATEI E RISCONTI	€ 0,00	€ 0,00
TOTALE ATTIVO (A+B+C+D)	€ 530.634.212,16	€ 532.860.573,77
A) PATRIMONIO NETTO	€ 429.557.617,92	€ 427.844.269,40
B) FONDI PER RISCHI ED ONERI	€ 3.522.167,88	€ 1.674.905,53
C) TRATTAMENTO DI FINE RAPPORTO	€ 0,00	€ 0,00
D) DEBITI	€ 68.741.611,16	€ 73.448.129,96
E) RATEI E RISCONTI E CONTRIBUTI AGLI INVESTIMENTI	€ 28.812.815,20	€ 29.893.268,88
TOTALE DEL PASSIVO (A+B+C+D+E)	€ 530.634.212,16	€ 532.860.573,77
TOTALE CONTI D'ORDINE	€ 7.821.047,41	€ 6.644.757,72

L'Organo di revisione ha verificato la conciliazione tra i crediti dello stato patrimoniale ed i residui attivi risultanti dal conto del bilancio, come da tabella riepilogativa sottostante.

Tabella 8 – conciliazione tra i crediti dello stato patrimoniale ed i residui attivi risultanti dal conto del bilancio

+	**Crediti dello stato patrimoniale**	**€ 17.122.282,32**
+	Fondo svalutazione crediti	€ 21.613.466,80
-	Saldo credito IVA al 31/12	€ 4.575,00
+	Residui attivi riguardanti entrate giacenti presso depositi bancari e postali	€ 654.218,91
-	Crediti stralciati dal conto del bilancio e mantenuti nello stato patrimoniale	€ 11.318.062,26
-	Altri crediti non correlati a residui	€ 49.164,98
+	Altri residui non correlati a crediti dello Stato Patrimoniale	€ 3.802,00
=	**RESIDUI ATTIVI**	**€ 28.021.967,79**

Parimenti, l'Organo di revisione ha verificato la conciliazione tra i debiti dello stato patrimoniale ed i residui passivi risultanti dal conto del bilancio, come illustrato in tabella.

Tabella 9 – conciliazione tra i debiti dello stato patrimoniale ed i residui passivi risultanti dal conto del bilancio

+	**Debiti dello stato patrimoniale**	**€ 73.448.129,96**
-	Debiti da finanziamento	€ 49.695.856,64
-	Saldo IVA (se a debito)	€ 0,00
+	Residui titolo IV + interessi mutui	€ 0,00
+	Residui titolo V anticipazioni	€ 0,00
-	Impegni pluriennali titoli III e IV	€ 0,00
+	Altri residui non connessi a debiti	€ 121,32
=	**RESIDUI PASSIVI**	**€ 23.752.394,64**

All'interno del questionario relativo al rendiconto 2022, l'Ente ha dichiarato di aver provveduto alla tenuta dell'inventario, aggiornando gli inventari per determinare l'effettiva consistenza del patrimonio, con l'ultimo aggiornamento che risale al 2022 e ha inoltre rappresentato di aver attuato politiche di valorizzazione del proprio patrimonio con l'adozione del "Piano delle valorizzazioni ed alienazioni patrimoniali".

Le risultanze del conto economico al 31 dicembre 2022 con le variazioni rispetto all'esercizio precedente sono così riassumibili:

Tabella 10 – risultanze del conto economico al 31 dicembre 2022 con le variazioni rispetto all'esercizio precedente

SINTESI CONTO ECONOMICO	2021	2022
A) COMPONENTI POSITIVI DELLA GESTIONE	€ 64.146.590,72	€ 67.352.560,22
B) COMPONENTI NEGATIVI DELLA GESTIONE	€ 74.303.045,96	€ 76.698.537,99
SALDO GESTIONE ORDINARIA (A-B)	€ - 10.156.455,24	€ - 9.345.977,77
C) PROVENTI ED ONERI FINANZIARI	€ 3.495.722,54	€ 2.806.423,05
D) RETTIFICHE DI VALORE ATTIVITA' FINANZIARIE	€ 0,00	€ 0,00
E) PROVENTI ED ONERI STRAORDINARI	€ 4.043.663,37	€ 4.216.654,38
IMPOSTE	€ 476.966,00	€ 536.959,97
RISULTATO DELL'ESERCIZIO	**€ -3.094.035,33**	**€ -2.859.860,31**

In merito al risultato economico conseguito nel 2022 si rileva una perdita, in miglioramento rispetto all'anno precedente e il saldo della gestione ordinaria risulta negativo.

Dalla documentazione versata in atti, per l'esercizio 2022 risulta, inoltre, quanto segue:

- il rendiconto è stato approvato il 2 maggio 2023 con deliberazione di Consiglio comunale n. 79;
- l'Ente ha provveduto alla tenuta dell'inventario e della contabilità economico-patrimoniale;

Il rendiconto 2023 del Comune di Imola è stato approvato con deliberazione di Consiglio comunale n. 63 del 30 aprile 2024 e presenta un risultato d'amministrazione pari a € 24.603.809,51 con parte disponibile pari a € 4.650.198,39 e il conto economico si chiude con un risultato d'esercizio positivo di € 4.856.609,80. L'Organo di revisione ha attestato la corrispondenza del rendiconto alle risultanze della gestione, esprimendo giudizio positivo nell'approvazione del rendiconto 2023.

In relazione al risultato d'esercizio negativo nell'esercizio 2022, l'Ente ha riferito che la motivazione è in larga parte riconducibile all'effetto degli ammortamenti che incidono per 6,8 milioni di euro. La Sezione, nel rilevare che il patrimonio netto risulta comunque ampiamente positivo, intende sottolineare come, specie in enti di maggiore complessità organizzativa, la contabilità economico-patrimoniale assuma un ruolo importante a fini informativi, consentendo, in particolare, di rappresentare le utilità economiche acquisite ed impiegate nel corso dell'esercizio, predisporre la base informativa necessaria per la determinazione analitica dei costi e consentire la verifica, anche nel corso dell'esercizio, della situazione patrimoniale ed economica dell'Ente e del processo di provvista e di impiego delle risorse (cfr. All. 4/3 al D. Lgs. n. 118/2011).

L'andamento delle grandezze in contabilità economico patrimoniale va quindi attentamente monitorato, in quanto consente di arricchire la base informativa a disposizione dell'Ente, intercettando eventuali inefficienze e consentendo opportune azioni correttive, prima che esse si riverberino sugli equilibri finanziari.

La Sezione, pertanto, raccomanda agli organi dell'amministrazione, ognuno per quanto di propria competenza, di monitorare costantemente l'andamento delle grandezze rilevate in contabilità economico-patrimoniale.

A tale proposito, la Sezione ha rammentato che l'equilibrio di bilancio deve comportare il mantenimento - quantomeno tendenziale - anche degli equilibri economici e patrimoniali, da verificare durante la gestione in modo concomitante con lo svolgersi delle operazioni di esercizio, e quindi nei risultati complessivi dell'esercizio che si riflettono nei documenti contabili di rendicontazione. Un risultato economico negativo si traduce infatti in una riduzione della consistenza patrimoniale e, ove protratto, è destinato prima o poi a manifestare effetti negativi sul fronte finanziario.

La Sezione ha inoltre evidenziato che, ai sensi dell'allegato 4/3 al D.lgs. 118/2011, in caso di risultato economico negativo, l'Amministrazione è chiamata a fornire un'adeguata informativa, nella relazione sulla gestione del Presidente/Sindaco dell'Amministrazione:

- sulle cause che hanno determinato la formazione della perdita;

- sui casi in cui il risultato negativo sia stato determinato dall'erogazione di contributi agli investimenti finanziati da debito, erogati per favorire la realizzazione di infrastrutture

nel territorio. Tale informativa può essere estesa ai risultati economici negativi di esercizi precedenti.

2.3 ELEVATO AMMONTARE DEI RESIDUI ATTIVI, CONTENUTA CAPACITA'DI RISCOSSIONE E DI CONTRASTO ALL'EVASIONE TRIBUTARIA

In riferimento a n. 3 Comuni capoluogo di Regione – il Comune di Modena, il Comune di Parma e il Comune di Reggio Emilia - l'analisi dei rendiconti ha evidenziato una bassa capacità di riscossione, peraltro rilevata anche in altri n. 3 comuni di grandi dimensioni: il Comune di Riccione, il Comune di Castelfranco Emilia e il Comune di Formigine. Si è riscontrato, inoltre, in questi ultimi tre comuni anche un elevato ammontare di residui attivi così come anche nel caso della Città metropolitana di Bologna. Infine, in due casi - il Comune di Riccione ed il Comune di Formigine – l'analisi ha evidenziato anche una scarsa efficienza dell'attività di contrasto all'evasione tributaria.

Questa Sezione regionale di controllo ha da tempo evidenziato (cfr., tra le moltissime: dell. nn. 35/2023/PRSE, 49/2023/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 dell'ente, rischia di renderne vulnerabili gli equilibri finanziari qualora finisca con l'implicare una sovrastima dei crediti e, conseguentemente, del risultato di amministrazione. È necessario rammentare, 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.), che la riscossione dei tributi è attività fondamentale ed indispensabile per garantire le risorse necessarie per l'erogazione dei servizi e per assicurate al cittadino le prestazioni concernenti i diritti civili e sociali.

Dall'indisponibilità dell'obbligazione tributaria, vincolata *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 ulteriore necessità che l'azione recuperatoria in capo all'Amministrazione comunale sia esercitata tempestivamente per evitare la prescrizione del credito tributario.

Connessa ai temi della capacità di riscossione e del contrasto all'evasione tributaria, è la criticità riscontrata in alcuni dei rendiconti sottoposti a controllo, della sussistenza di un elevato ammontare di residui attivi.

In merito, 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, delib. n. 225/2021/PRSE, 141/2021/PRSE, 126/2021/PRSE).

È noto 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).

Tuttavia, in termini generali, la Sezione non può non evidenziare la necessità che sia operata 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.

Considerata la finalità della norma, 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.

La Sezione ha sottolineato, 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 di difficile, se non impossibile, riscuotibilità, possono incidere in maniera determinante sull'effettiva disponibilità di cassa dell'ente.

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.

Inoltre, l'elevato ammontare, rilevato in alcuni casi, di residui attivi al Titolo IV genera perplessità circa la corretta contabilizzazione dei contributi a rendicontazione: sul punto, si rammenta in linea generale che, in base a quanto previsto dal punto 3.6 dell'all. 4/2 al D. Lgs. n. 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 dilatazione della capacità di spesa.

Vero è che, in tale evenienza, una iscrizione di pari importo al fondo pluriennale vincolato neutralizza tale effetto espansivo. Tuttavia, 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. n. 118/2011.

Con particolare riferimento ai contributi a rendicontazione erogati da amministrazioni che adottano il principio di competenza finanziaria potenziata si rammenta che - in base a quanto previsto al punto 3.6 lett. c) primo punto dell'allegato 4/2 al D. Lgs n. 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.

Si evidenzia, inoltre, che, se l'ente erogatore non adotta il principio di competenza finanziaria potenziata," l'ente *beneficiario accerta l'entrata a seguito di formale deliberazione da parte dell'ente erogante, di erogazione del contributo a proprio favore*". In questo caso, "*l'entrata è imputata agli esercizi in cui l'ente beneficiario stesso prevede di impegnare la spesa cui il trasferimento è destinato (sulla base del cronoprogramma), in quanto il diritto di riscuotere il contributo (esigibilità), sorge a seguito della realizzazione della spesa, con riferimento alla quale la rendicontazione e resa*".

2.3.1 Città Metropolitana di Bologna

Dall'analisi del rendiconto della **Città metropolitana di Bologna** *(cfr. **delib. n. 103/2024/PRSE**)* in particolare con riferimento alla capacità di riscossione delle entrate proprie dell'Ente, si è potuta osservare, sul fronte delle entrate, una scarsa percentuale di riscossione sul Titolo III, unitamente all'assenza di riscossioni in conto residui sul Titolo I. Per questo motivo il Magistrato istruttore ha ritenuto di approfondire e chiedere chiarimenti in merito a:

i. scarsa capacità di riscossione sul titolo III, in conto competenza e in conto residui, e sul titolo I in conto residui;
ii. elevato ammontare dei residui attivi, in crescita;

In merito alla capacità di riscossione sul titolo III, l'Ente ha comunicato in risposta all'istruttoria che le due poste principali contabilizzate al titolo III sono rappresentate dalle sanzioni elevate ai sensi del Codice della strada (70% circa) e dalla ex COSAP più i fitti attivi (per quasi il 30%). Le sanzioni ai sensi del Cds sono intrinsecamente caratterizzate da una bassa capacità di riscossione a breve termine; l'Ente ha inviato alcune tabelle da cui si evince anche la capacità di riscossione sul lungo termine, considerando un orizzonte decennale, che risulta abbastanza rassicurante.

Relativamente al Titolo I, le principali entrate della Città Metropolitana che lo compongono sono rappresentate dall'imposta sulle assicurazioni R.C. Auto, dall'imposta provinciale di trascrizione sta e dal tributo per l'esercizio di funzioni ambientali: l'Ente ha confermato nella risposta all'istruttoria che tutte queste tipologie di entrate sono di norma incassate nell'esercizio di competenza, determinando residui prevalentemente connessi al recupero evasione.

Ad avviso di questa Corte, tuttavia, la percentuale di riscossione delle entrate extratributarie, sia in conto competenza sia in conto residui, non può ritenersi del tutto soddisfacente.

Come noto, l'art. 11, c. 4 del D. Lgs. n. 118/2011 prevede che al rendiconto della gestione siano allegati una serie di documenti informativi, tra i quali (lettera n) "*l'elenco dei crediti inesigibili, stralciati dal conto del bilancio, sino al compimento dei termini di prescrizione*". Tuttavia, dall'analisi dei documenti contabili effettuata dalla Sezione è stato riscontrato che, nell'elenco dei crediti inesigibili, stralciati dal conto del bilancio (allegato E al rendiconto,

pubblicato anche nella sezione "Amministrazione trasparente" del sito istituzionale dell'Ente), i capitoli relativi ai residui attivi eliminati sono indicati esclusivamente attraverso il numero identificativo, senza che sia fornita una descrizione esplicativa, né risulta chiara la natura delle somme riportate.

A questo proposito, la Sezione non può esimersi dal ricordare il valore informativo del bilancio, che deve dare evidenza dei documenti di bilancio e degli schemi contabili, e richiama l'Ente medesimo al rispetto della disciplina recata dal d.lgs. n. 33/2013 e dalle altre norme vigenti in tema di pubblicità, poste a salvaguardia del principio contabile della trasparenza degli andamenti finanziari dell'amministrazione *in itinere* ed *ex post*.

A tal proposito, si è richiamato altresì l'Organo di revisione ad un attento esercizio dei propri compiti di controllo e vigilanza: è essenziale che sia verificata non solo la correttezza formale dei documenti, ma anche la loro chiarezza e comprensibilità, per garantire una corretta informazione.

La Città Metropolitana ha effettuato un'analisi della composizione dei residui attivi, divisi per titolo di entrata, dal 2021 al 2023, da cui si evince un sensibile aumento degli stessi (€ 70.972.304,60 residui attivi complessivi nel 2021, € 101.858.699,20 nel 2022 ed € 123.730.333,82 nel 2023). L'aumento fa riferimento a tutti i titoli di entrata, anche se gli aumenti principali si sono verificati al titolo II e al titolo IV.

L'Ente ha riferito che il titolo II ha subito un incremento nella consistenza dei residui dovuto principalmente (14 milioni di euro) ad una diversa modalità di gestione del contributo alla *spending review*, ai sensi dell'art. 1 c. 418 della L. n. 190/2014 e dell'art. 1 c. 754 della L. n. 208/2015, mentre per quanto riguarda il titolo IV, dove si registra il più consistente aumento di residui attivi, che passano dai 40 milioni di euro del 2021 ai 67 milioni di euro del 2023, è riconducibile ai contributi a rendicontazione, non esclusivamente da utilizzare per opere proprie della Città metropolitana, ma anche da trasferire ad Enti attuatori per la realizzazione di loro opere.

La presenza di elevati residui attivi potrebbe essere sintomo di criticità sotto un duplice profilo: da un lato, relativamente alla scarsa capacità di riscossione sul titolo III delle entrate, dall'altro, in merito alla presenza di contributi a rendicontazione che, ove non contabilizzati adeguatamente, potrebbero fornire una rappresentazione alterata dei principali aggregati del bilancio.

Su tali profili l'Amministrazione è stata invitata a porre in essere i dovuti approfondimenti, in relazione a quanto esposto, monitorando sempre con attenzione la capacità di riscossione e la contabilizzazione dei contributi a rendicontazione.

2.3.2 Comune di Modena

Dall'analisi del rendiconto del Comune di **Modena** *(cfr. **delib. n. 38/2024/PRSE**)* in particolare con riferimento alla capacità di riscossione delle entrate proprie dell'Ente, si è osservata sul fronte delle entrate, una scarsa capacità di riscossione delle entrate tributarie ed extratributarie, in particolare in conto residui.

In esito all'istruttoria svolta, per verificare le iniziative intraprese dall'Ente per il miglioramento delle riscossioni dei titoli I e III, è emerso un quadro caratterizzato da una capacità di riscossione dell'Ente sostanzialmente stabile. Sia per le entrate tributarie che extratributarie il grado di riscossione si riduce con l'anzianità del credito. Il Comune riferisce che la pandemia avrebbe portato diversi utenti a chiedere piani di rateizzo delle entrate dovute determinando un rallentamento nella capacità di riscossione dei crediti, con una propensione a garantire la regolarità di pagamento dei crediti più recenti e a rateizzare quelli degli anni precedenti.

La Sezione si è limitata ad evidenziare che la capacità di riscossione al Titolo III permane nel complesso insoddisfacente, se rapportata ai dati relativi agli altri Comuni capoluogo della Regione.

2.3.3 Comune di Parma

Dall'analisi del rendiconto del Comune di **Parma** *(cfr. **delib. n. 42/2024/PRSE**)* in particolare con riferimento alla capacità di riscossione delle entrate proprie dell'Ente, è emerso che la percentuale di riscossione delle entrate relative al titolo 3 in conto residui, seppur in miglioramento rispetto agli anni precedenti, si mantiene non brillante.

In esito all'istruttoria, il Comune, ha fornito alcuni chiarimenti. Al fine di migliorare la capacità di riscossione e lo smaltimento dei residui attivi *ante* 2023, l'Ente ha istituito un gruppo di lavoro intersettoriale finalizzato alla verifica degli stessi. Il Comune ha rappresentato come al 31 dicembre 2022, il totale dei residui attivi dei titoli I e III, fosse pari

ad € 100.362.994,51 mentre al 31 dicembre 2023 di € 55.264.632,71 con una riduzione di € 45.098.361,80, pari al 44,94%, dovuta in parte a riscossioni per € 36.659.031,71 ed in parte all'eliminazione di residui per € 8.439.330,09 di cui coperti da fondo crediti per € 6.376.151,46. L'Ente ha precisato, inoltre, che in riferimento all'andamento delle riscossioni nell'anno 2023 della Tari (titolo 1) e dei proventi Codice della strada (titolo 3), le risultanze sono quelle riportate nella tabella sottostante.

Tabella 11 – Andamento delle riscossioni nell'anno 2023 della Tari e dei proventi del Codice della strada

Descrizione	Tari	Proventi CDS	eliminazione residui attivi coperti da Fondo crediti
Residui al 31/12/2022	€ 34.368.315,41	€ 28.185.741,75	
Riscossioni	€ 15.379.657,73	€ 5.048.051,82	
Maggiori o minori residui	€ 198.427,83	- € 5.912.811,08	€ 4.803.069,30
Totale residui al 31/12/2023	**€ 19.187.085,51**	**€ 17.224.878,85**	

Il Comune, con deliberazione di Consiglio comunale n. 89 del 29 novembre 2021, ha optato per la gestione diretta dei tributi locali e delle attività di riscossione spontanea e coattiva di tutte le proprie entrate. Il completamento di tali procedure è avvenuto in data 31 marzo 2023, con il giungere a scadenza del rapporto contrattuale con Parma Gestione Entrate S.p.A., attualmente in fase di liquidazione e di cui l'Ente ne prevede l'estinzione entro il 31 dicembre 2024. In data 4 aprile 2023 il Comune ha sottoscritto il contratto di affidamento delle attività di supporto, propedeutico alla gestione dei tributi locali ed alla riscossione delle entrate, con il raggruppamento temporaneo di imprese, costituito da Municipia S.p.A. (mandataria), ICA Imposte comunali affini S.p.A. e MT S.p.A. (mandanti), della durata di quattro anni con opzione di rinnovo per ulteriori quattro.

La Sezione ha preso atto delle azioni che il Comune ha intrapreso per potenziare la propria capacità di riscossione, azioni che hanno prodotto effetti importanti sul recupero per le casse dell'Ente dei crediti vantati; tuttavia, il problema non sembra esser stato risolto.
Permangono elementi di preoccupazione sui quali la Sezione ha richiamato l'attenzione dell'Ente. Al riguardo, pare sufficiente soffermarsi sul dato degli importi "a credito" per il 2023 (cfr. tabella sopra riportata, per TARI e per sanzioni amministrative per violazioni al CdS).

Pertanto, il Collegio, ritenendo che vi siano ulteriori margini di miglioramento dell'azione recuperatoria, ha raccomandato di proseguire con determinazione sulla strada

avviata anche adottando ulteriori iniziative rispetto a quelle già comunicate volte al recupero delle somme di cui l'Ente è creditore.

2.3.4 Comune di Reggio Emilia

Dall'analisi del rendiconto del Comune di **Reggio Emilia** *(cfr. **delib. n. 71/2024/PRSE**)* in particolare con riferimento alla capacità di riscossione delle entrate proprie dell'Ente, si è rilevato che la percentuale di riscossione delle entrate dei titoli 1 e 3 in conto residui, seppur in miglioramento rispetto agli anni precedenti, si mantiene bassa.

A rendiconto 2022, la riduzione delle somme accertate nel titolo 1 a competenza rispetto al 2021 ha trovato motivazione nel fatto che, come dichiarato dall'Ente, dall'anno 2022 è stato approvato il passaggio dal regime di tassa sui rifiuti (Tari), iscritta al titolo 1, al regime di tariffa corrispettiva, fatturata agli utenti direttamente dal gestore del servizio rifiuti e non più transitante quindi dal bilancio comunale.

In risposta alla richiesta di chiarimenti istruttori, il Comune ha dichiarato di avere confermato le azioni poste in essere già precedentemente in merito alle scelte organizzative e procedurali operate per presidiare i crediti del Comune. Inoltre, l'Ente ha comunicato i dati relativi all'andamento delle attività di riscossione e versamento, come riportato nelle tabelle sottostanti, in cui sono forniti i dati contenuti nello schema di rendiconto 2023, come approvato dalla Giunta Comunale in data 21 marzo 2024, per l'attività di contrasto all'evasione tributaria (la cui percentuale di riscossione è pari al 55%) e per le principali entrate in conto residui nell'ultimo quinquennio.

Tabella 12 – Attività contrasto evasione tributaria esercizio 2023

	Accertamenti	Riscossioni	FCDE Accantonamento Competenze esercizio 2023	FCDE Rendiconto 2023
Recupero evasione IMU	€ 4.827.268,75	€ 2.222.919,64	€ 2.610.781,13	€ 14.388.815,53
Recupero evasione TARSU/TIA/TARES	€ 919.313,34	€ 848.027,18	€ 0,00	€ 0,00
Recupero evasione COSAP/TOSAP	€ 0,00	€ 0,00	€ 0,00	€ 0,00
Recupero evasione altri tributi	€ 145.229,48	€ 186.349,90	€ 2.509,22	€ 365.471,59
TOTALE	**€ 5.891.811,57**	**€ 3.257.296,72**	**€ 2.613.290,35**	**€ 14.754.287,12**

Tabella 13 – Andamento della riscossione in conto residui nell'ultimo quinquennio

		Esercizi precedenti	2019	2020	2021	2022	2023	Totale residui conservati al 31.12.2023	FCDE al 31.12.2023
IMU	Residui iniziali	€ 2.565.693,01	€ 4.927.898,86	€ 503.520,36	€ 3.856.777,36	€ 2.966.285,50	€ 46.759.341,35	€ 15.038.266,39	€ 14.388.815,53
	Riscosso c/residui al 31.12	€ 179.435,18	€ 50.164,57	€ 22.800,35	€ 59.246,52	€ 99.483,84	€ 43.743.861,78		
	Percentuale di riscossione	6,99 %	1,02%	4,53 %	1,54 %	3,35 %	93,55 %		
TARSU/TIA/TARI	Residui iniziali	€ 3.151.371,40	€ 4.128.267,91	€ 5.620.119,73	€ 5.998.292,08	€ 0,00	€ 924.610,51	€ 13.466.539,64	€ 12.469.973,35
	Riscosso c/residui al 31.12	€ 361.686,31	€ 215.675,88	€ 489.783,29	€ 1.685.148,23	€ 0,00	€ 853.037,73		
	Percentuale di riscossione	11,48 %	5,22 %	8,71 %	28,09 %	0 %	92,26 %		
Sanzioni per violazioni codice della strada	Residui iniziali	€ 2.556.652,13	€ 4.233.486,68	€ 3.350.028,38	€ 2.943.533,88	€ 4.099.061,56	€ 9.210.739,00	€ 18.175.255,45	€ 17.323.425,00
	Riscosso c/residui al 31.12	€ 934.049,11	€ 385.512,14	€ 67.553,55	€ 7.953,32	€ 554.802,84	€ 4.783.809,97		
	Percentuale di riscossione	36,53 %	9,11 %	2,02 %	0,27 %	13,53 %	51,94 %		
Fitti attivi e canoni patrimoniali	Residui iniziali	€ 1.440.916,64	€ 392.039,67	€ 549.606,91	€ 750.735,88	€ 1.925.112,09	€ 11.319.065,09	€ 5.585.038,70	€ 2.840.212,85
	Riscosso c/residui al 31.12	€ 249.940,29	€ 172.904,93	€ 157.986,98	€ 222.668,13	€ 1.394.009,77	€ 9.134.766,41		
	Percentuale di riscossione	17,35 %	44,10 %	28,75 %	29,66 %	72,41 %	80,70 %		

Il Comune ha precisato che anche le quote relative alla Tari esposte in bilancio, dall'esercizio 2022, riguardano le omesse ed infedeli dichiarazioni ed il recupero degli insoluti fino all'anno 2021, in quanto dal 2022 il Comune è passato alla tariffa avente natura corrispettiva, tramite convenzione, in concessione con il gestore esterno Iren Ambiente S.p.A. Con riferimento alle diverse azioni attuate già precedentemente per migliorare la capacità di riscossione delle entrate, prevalentemente di parte corrente mantenute a residuo, l'Ente ha confermato le scelte organizzative e procedurali operate per presidiare i propri crediti e ha redatto appositi prospetti che dimostrano il mantenimento del trend positivo di crescita dell'attività di recupero dell'evasione nel 2023 avvenuto nell'esercizio 2022 rispetto al 2021; un andamento di riscossioni in conto residui nell'ultimo quinquennio per le entrate da sanzioni codice della strada, seppur in miglioramento, ancora piuttosto debole. Inoltre, dall'analisi annuale dei dati sulla capacità di riscossione in conto residui degli ultimi quattro anni (2020-2023) risulta in generale, una minore capacità di riscossione al titolo 3, la cui percentuale anche per l'anno 2023 si attesta al 23,66%.

La Sezione ha invitato, pertanto, l'Ente ad un costante monitoraggio delle entrate extratributarie mantenute a residuo che presentano bassa capacità di riscossione, con particolare attenzione ai proventi dalle sanzioni per violazione codice della strada, seppur la riscossione coattiva sia stata affidata ad Agenzia delle Entrate-Riscossione.

2.3.5 Comune di Riccione

Dall'analisi del rendiconto del Comune di **Riccione *(cfr. delib. n. 100/2024/PRSE)*** è emerso che la capacità di riscossione delle entrate proprie dell'Ente mostra una buona tendenza relativamente ai titoli 1 e 3 in competenza, meno positiva la riscossione sul titolo 3 a residuo, e scarsa sul titolo 1 a residuo.

In merito all'efficienza dell'attività di contrasto all'evasione, dal questionario sul rendiconto 2022, risultano accertamenti per recupero evasione pari a € 3.142.218,00, riscossioni per € 854.944,98 con accantonamento a fondo crediti di dubbia esigibilità in conto competenza per € 439.542,39 e a rendiconto per € 13.142.218,00.

Dal conto del bilancio - gestione delle entrate, sono stati rilevati residui attivi per € 11.955.793,80 al titolo 4 "entrate in conto capitale" dei quali € 8.372.238,96 si riferiscono alla gestione dei residui.

I residui attivi totali ammontano a € 58.807.305,60. Sebbene risultino ridotti rispetto al 2019, anno in cui ammontavano ad € 75.128.921,27, sono in aumento rispetto al 2021 anno in cui ammontavano ad € 52.558.814,05.

I residui vetusti sono pari a € 37.894.372,29 (di cui € 18.814.113,16 risalenti a esercizi antecedenti al 2019).

Dagli schemi di bilancio è stato rilevato che € 11.955.793,80 sono residui attivi al titolo 4 "Entrate in conto capitale" (dei quali € 8.583.554,84 derivano dalla gestione dei residui ed € 3.583.554,84 dalla gestione di competenza).

Essi sono costituiti da contributi a rendicontazione per l'importo di € 9.010.106,02 e per altre tipologie (oneri di urbanizzazione, alienazioni e altre tipologie di contributi) per € 2.945.687,78. L'Ente ha riferito poi che i richiamati contributi a rendicontazione sono stati contabilizzati come previsto dall'allegato 4/2 del D. Lgs. n. 118/2011, punto 3.6 lett. c), c.1, precisando che "*tali residui sono stati incassati per la somma di € 2.312.643,91 a seguito di presentazione delle relative rendicontazioni*".

Il Comune, inoltre, ha evidenziato che i residui attivi che permangono si riferivano ad opere ed interventi non ancora ultimati e per i quali non era possibile presentare rendicontazione all'ente erogante.

In riferimento all'aumento dei residui tra il 2021 e il 2022, l'Ente ha illustrato le principali voci conservate a residuo che si riportano:

- "Recupero imposta sugli immobili: maggiori residui attivi nell'esercizio 2022 per euro 1.057.837,39 derivanti da accertamenti elevati nel 2021 a seguito dell'attività di recupero elusione ed evasione IMU che ha consentito l'emissione di n. 2.061 accertamenti;
- Tassa raccolta rifiuti (TARI): maggiori residui attivi nell'esercizio 2022 per euro 1.880.841,18 derivanti da residui generati dalla competenza che risultano incassati nell'esercizio 2023 per euro 827.044,11. L'importo accertato della TARI riferito all'esercizio 2021 è risultato inferiore per via delle agevolazioni concesse a seguito dell'emergenza generata da Covid-19 generando pertanto residui di competenza inferiori rispetto agli altri anni;
- In seguito allo spostamento delle voci riferite al Canone COSAP e all'Imposta sulla pubblicità e pubbliche affissioni dal Titolo 1 al Titolo 3 istituendo il capitolo del Canone Unico Patrimoniale, risultano maggiori residui attivi da anni precedenti nel titolo 3 esercizio 2022 per euro 1.530.080,00;
- Maggiori residui attivi riferiti al Titolo 2 e Titolo 4 riferiti ai trasferimenti erogati dallo Stato e da altri enti locali per euro 331.316,25 riguardanti la parte corrente e per euro 2.127.096,46 riferiti ai contributi agli investimenti come dettagliatamente specificato precedentemente;"

L'Ente ha poi evidenziato che la riscontrata diminuzione della riscossione sulla TARI è derivata principalmente dalla sospensione delle attività di notifica e recupero coattivo nel periodo emergenziale.

Infine, il Comune ha comunicato di aver intensificato l'attività di recupero evasione TARI e che "*facendo riferimento al 2023 ad esempio, sono stati emessi n. 2421 accertamenti TARI per omesso versamento e n. 510 accertamenti TARI*", in misura superiore a quanto effettuato nel 2022.

I residui passivi totali a rendiconto 2022 ammontano a € 34.734.376,93 e sono in aumento rispetto al 2021, anno in cui ammontavano ad € 31.200.477,93. Da una tabella inserita nella relazione dell'Organo di revisione, sull'anzianità dei residui passivi, risultano residui risalenti ad esercizi precedenti al 2019 per € 1.176.557,09.

Sul punto la Sezione ha chiesto all'Ente di relazionare in merito alla presenza di un rilevante ammontare di residui passivi risalenti ad esercizi vetusti e in merito all'aumento dei richiamati residui dal 2021 al 2022.

L'Ente ha riferito che l'incremento dei residui passivi al 31/12/2022 rispetto all'esercizio precedente, "*è dato prevalentemente dal forte aumento a livello nazionale dei costi energetici, delle utenze e delle materie prime, che hanno portato anche ad un incremento dei relativi residui passivi*".

Relativamente ai residui antecedenti al 2019, l'Ente ha precisato che "*sono costituiti in prevalenza dai residui al titolo VII relativi al rimborso dei depositi cauzionali per i quali non è stata ancora avanzata richiesta dal contribuente e dai residui al titolo I dei servizi alla persona che sono stati oggetto di un'approfondita analisi (in riduzione) da parte del settore nel 2023.*"

Dalla tabella relativa all'efficienza dell'attività di contrasto all'evasione tributaria inserita nella Sezione II del questionario – Gestione finanziaria – Dati contabili Entrate, è stato rilevato che a fronte di accertamenti per recupero evasione totali pari ad € 3.142.218,00 risultano riscossioni per € 854.944,68.

Inoltre, in merito all'andamento della riscossione in conto residui dell'ultimo quinquennio, emergono riscossioni modeste.

La Sezione ha chiesto al Comune di fornire delucidazioni circa la situazione sopra descritta e che – in diversi casi – contempla una riscossione inesistente completando il quadro informativo richiesto con l'indicazione di quali azioni specifiche siano state verosimilmente adottate a fronte del quadro della riscossione come sopra riportato.

Relativamente alla capacità di riscossione in conto residui, riferita alle entrate relative all'attività di contrasto all'evasione tributaria, il Comune ha comunicato che:

- "l'ufficio tributi ha emesso numerosi atti di accertamento che non risultano pagati da contribuenti morosi per i quali sono state già attivate attività di recupero coattivo", precisando che per via del tendenziale rallentamento della velocità di riscossione, è stato aumentato prudenzialmente l'accantonamento a FCDE;
- con l'approvazione del "Regolamento disciplinante le misure di contrasto dell'evasione dei tributi locali ex art. 15 *ter* D.L. n. 34/2019", di cui alla Deliberazione di Consiglio Comunale n. 44 del 19.12.2019, è stato previsto che il rilascio e rinnovo di

licenze, autorizzazioni e concessioni per attività commerciali e produttive sia subordinato al corretto pagamento dei tributi comunali;

- per l'attuazione delle verifiche tributarie, periodicamente, viene analizzato un elenco aggiornato dei soggetti esercenti attività commerciali o produttive che risultano essere nello stato di irregolarità tributaria, al fine di avviare, a carico degli stessi i procedimenti previsti. L'elenco citato viene trasmesso dall'ufficio preposto all'ufficio tributi per la verifica tributaria con le modalità operative dei controlli stabilite.

Dalla risposta dell'Ente è risultato, inoltre, che nel corso dell'esercizio 2023, le riscossioni su residui antecedenti il 2022, relative al recupero evasione ammontano ad € 1.066.047,12 per IMU e TASI, ad € 221.563,07 per la TARI e ad € 275.246,59 per fitti attivi e canoni patrimoniali.

Relativamente alla TARI, l'Ente ha precisato che nel corso del 2023 sono stati incassati altri importi per € 863.611,66 che solo in piccola parte si riferiscono ad esercizi precedenti al 2022, e sono stati stralciati residui per € 1.224.231,33 nel corso del riaccertamento al rendiconto 2023.

In merito ai fitti attivi e canoni patrimoniali, è stata verificata l'esigibilità dei residui antecedenti al 2018 che ammontano ad € 83.319,54 da parte del servizio di competenza e in fase di accertamento verranno effettuate ulteriori verifiche al fine di valutarne la conservazione.

Per quanto riguarda la capacità di riscossione dei proventi da sanzioni per violazioni al Codice della Strada, l'Ente ha evidenziato che a fronte di residui attivi conservati per € 337.073,03, il fondo crediti di dubbia esigibilità al 31.12.2022 risulta di € 254.726,09. Inoltre, sono state registrate riscossioni sui residui, nel corso dell'esercizio 2023 per € 35.227,47.

L'Ente, ha poi evidenziato che:

- negli ultimi anni di gestione è stato attuato un processo di accelerazione della capacità di riscossione dei proventi da sanzioni al C.d.S., "infatti, per quanto riguarda l'esercizio 2022 la gestione non ha generato residui e pertanto la percentuale di riscossione è stata del 100%";
- per "quanto riguarda la gestione riferita all'esercizio 2023, si sono generati residui attivi per euro 437.295,00 dei quali riscossi euro 433.795,00 nel corso del primo semestre 2024 con una percentuale di riscossione del 99,20%."

Nella propria relazione sul rendiconto 2022 l'Organo di revisione ha invitato l'Ente a monitorare costantemente e attentamente le procedure di riscossione coattiva dei crediti, le morosità e l'accertamento dei tributi.

Per quanto riguarda la riscossione delle entrate tributarie riferite alla TARI e alle sanzioni del Codice della Strada è stata stipulata apposita convenzione con la Società Aspes Spa (società partecipata del Comune di Riccione) ai fini della gestione dell'accertamento e della riscossione coattiva degli stessi."

Con riferimento alla problematica della permanenza in bilancio dei residui attivi, da una verifica effettuata su BDAP, sul consuntivo 2023 è emerso un ulteriore aumento dei residui attivi (che passano da € 58.807.305,60 ed € 68.841.624,48) mentre i residui passivi risultano in riduzione (passando da € 34.734.376,93 del 2022 ad € 31.566.798,50 nel 2023).

Pur prendendo atto di alcune riscossioni nel 2023 e delle azioni intraprese dall'Ente per migliorare la capacità di riscossione, la Sezione ha richiamato l'attenzione del Comune sul tema generale della elevata consistenza dei residui attivi.

Con riferimento alle azioni intraprese per migliorare la capacità di riscossione, l'Ente ha comunicato alcune iniziative, tra le quali rientrano l'integrazione e la bonifica delle banche dati per migliorare e aumentare la ricerca di situazioni irregolari e semplificare il rapporto con il cittadino, l'utilizzo della tecnologia informatica per interagire con i contribuenti, il ricorso agli istituti ammessi dalla normativa per la risoluzione dei conflitti e per favorire la riscossione. Ha evidenziato inoltre che negli ultimi anni è stato attuato un processo di accelerazione della capacità di riscossione dei proventi da sanzioni al C.d.S. comunicando una percentuale di riscossione pari al 100%" nell'esercizio 2022 e al 99,20% nell'esercizio 2023. Il Comune ha poi evidenziato che l'Ufficio tributi ha emesso numerosi atti di accertamento che non risultano pagati da contribuenti morosi per i quali sono state avviate attività di recupero coattivo, precisando che è stato prudenzialmente aumentato l'accantonamento a FCDE.

In generale l'accantonamento a Fondo Crediti di Dubbia Esigibilità (FCDE), risulta superiore all'accantonamento minimo obbligatorio.

Dal prospetto relativo alla capacità di riscossione si è evidenziata in generale, una minore capacità di riscossione al titolo 1 (17,04%) e al titolo 3 a residuo (37,24%), in aggiunta a quanto precisato con riferimento al titolo 4.

Il Collegio si è soffermato sul tema del contrasto all'evasione tributaria, strettamente correlato al tema della capacità di riscossione. Risultano infatti accertamenti per € 3.142.218,00 e riscossioni nel 2022 per € 854.944,68.

L'Ente ha dichiarato che è stato approvato un Regolamento disciplinante le misure di contrasto all'evasione di tributi locali ex art. 15 *ter* D.L. n. 34/2019 con il quale è stato previsto che il rilascio e rinnovo di licenze, autorizzazioni e concessioni per attività commerciali e produttive sia subordinato al corretto pagamento dei tributi comunali.

Ha evidenziato inoltre che nel corso dell'esercizio 2023, le riscossioni su residui antecedenti il 2022, relative al recupero evasione ammontano ad € 1.066.047,12 per IMU e TASI, ad € 221.563,07 per la TARI e ad € 275.246,59 per fitti attivi e canoni patrimoniali, che è stato riscosso un importo pari ad € 35.227,47 sui residui attivi derivanti da proventi su sanzioni per violazione al Codice della Strada e che sono in corso verifiche per valutare la conservazione di alcuni residui inerenti fitti attivi e canoni patrimoniali.

Relativamente alla TARI, l'Ente ha precisato che nel corso del 2023 sono stati incassati altri importi per € 863.611,66 che solo in piccola parte si riferiscono ad esercizi precedenti al 2022, e sono stati stralciati residui per € 1.224.231,33 nel corso del riaccertamento al rendiconto 2023.

La Sezione, nel prendere atto delle azioni intraprese dall'Ente per migliorare la capacità di riscossione, tenuto conto nel 2023 i residui attivi siano aumentati ulteriormente, invita il Comune a proseguire (ed a incrementare) le iniziative intraprese, prestando particolare attenzione alle entrate che presentano le peggiori capacità di riscossione e, nello specifico, alle entrate relative ai titoli 1 e 3 a residuo e al titolo 4.

2.3.6 Comune di Castelfranco Emilia

Dall'analisi del rendiconto del Comune di C**astelfranco Emilia** *(cfr. **delib. n. 72/2024/PRSE**)* è risultato che la capacità di riscossione delle entrate proprie dell'Ente mostra una buona tendenza relativamente ai titoli 1 e 3 in conto competenza e al titolo 1 a residuo, mentre piuttosto bassa la riscossione sul titolo 3 a residuo.

In merito all'efficienza dell'attività di contrasto all'evasione, dal rendiconto 2022, risultano accertamenti per recupero evasione pari a € 1.339.471,64, riscossioni per € 542.460,63

con accantonamento a fondo crediti di dubbia esigibilità in conto competenza per € 819.881,46 e a rendiconto per € 797.010,71.

Dal conto del bilancio - gestione delle entrate, sono stati rilevati residui attivi per € 3.487.792,99 al titolo 4 "entrate in conto capitale" dei quali € 2.627.286,70 si riferiscono alla gestione dei residui.

Premesso ciò la Sezione ha chiesto al Comune alcuni chiarimenti in merito ai residui attivi, alla gestione dei residui attivi al titolo 4, all'aumento dei residui passivi e all'efficienza della riscossione.

Il Comune ha quindi precisato che i residui attivi totali ammontano a € 13.199.105,28 (di cui € 7.597.700,99 relativi alla gestione di competenza ed € 5.601.404,29 alla gestione dei residui). Dagli schemi di bilancio è stato rilevato che € 3.487.792,99 sono residui attivi al titolo 4 "Entrate in conto capitale" (dei quali € 2.627.286,70 derivano dalla gestione dei residui ed € 860.506,29 dalla gestione di competenza).

La Sezione ha chiesto al Comune di fornire aggiornamenti sulle iniziative intraprese per incrementare la percentuale di riscossione dei residui negli esercizi successivi (indipendentemente dal titolo) illustrando le principali voci conservate a residuo.

Ha chiesto inoltre di indicare le tipologie di entrata dalle quali derivano i residui al titolo 4 specificando le modalità di contabilizzazione degli stessi, nonché se trattasi di contributi a rendicontazione.

Relativamente ai residui conservati al titolo 4 al 31 dicembre 2022, l'Ente ha indicato gli importi incassati nel 2023 e la distinzione fra contributi erogati da Amministrazioni che adottano il principio della competenza finanziaria potenziata e quelli erogati da Amministrazioni che non adottano tale principio.

Dal riepilogo dei residui al titolo 4 risultano inoltre, "Proventi abitativi edilizi" per € 498.793,45, incassati nel 2023 per € 366.699,55.

Il totale complessivo di quanto incassato sul titolo 4 nel 2023, ammonta ad € 847.611,09. L'Ente ha riferito in modo generico che la "*contabilizzazione di tali contributi è stata eseguita nel rispetto di quanto prescritto dall'allegato n. 4/2 al D. Lgs. n. 118/2011 (punto 3.6)*", distinguendo fra contributi a rendicontazione erogati da Amministrazioni che adottano il principio della competenza finanziaria potenziata ed Amministrazioni che non adottano tale principio.

In seguito a ulteriore richiesta di chiarimenti sulla modalità di contabilizzazione dei contributi a rendicontazione e sulla presenza di residui attivi, l'Ente ha precisato che "*nel caso di contributi a rendicontazione, si è attenuto il più possibile al seguente criterio fissato dal punto 3.6 lett. c) primo punto dell'Allegato 4/2 al D.lgs. 118/2011, cioè che nella contabilizzazione di tali contributi, al fine di garantire l'esatta contabilizzazione 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. A tal fine l'Amministrazione Comunale trasmette di norma il cronoprogramma della spesa all'amministrazione erogante e gli eventuali aggiornamenti*".

Il Comune ha inoltre sottolineato che "*possono verificarsi casi di non completa coincidenza di imputazione di annualità tra Amministrazione erogante e beneficiaria in quanto i tempi di aggiornamento dei Bilanci e relativa re imputazione degli accertamenti e degli esercizi in cui si prevede le spese diventeranno esigibili da parte delle amministrazioni coinvolte non sono sempre contestuali*", precisando che comunque in tali casi ai residui attivi corrispondono residui passivi pertanto il risultato di amministrazione non risulta alterato.

In queste circostanze, l'Ente ha precisato che le richiamate situazioni "*si riescono ad aggiornare con la chiusura del consuntivo degli anni successivi dove si provvede alla re imputazione di entrate e spese per pari importo*".

L'Ente ha evidenziato, inoltre, che nel "*caso di contributi Regionali, pur essendo la Regione un'Amministrazione che applica in genere il principio della competenza potenziata, per alcuni contributi soggetti a gestione Commissariale (ad esempio Sisma), l'applicazione di tale principio potrebbe essere derogato operando il Commissario in molti casi per cassa*".

Il Comune ha poi fornito precisazioni ulteriori rispetto ai residui attivi, ribadendo che "*i residui attivi mantenuti sono riferiti principalmente a lavori conclusi o eseguiti*" e per i quali la rendicontazione è in corso o è stata già effettuata ma non sono state ancora erogate le somme spettanti.

L'Ente infine ha riferito che per alcuni contributi è in corso una riprogrammazione dei cronoprogrammi a causa di un blocco temporaneo nella realizzazione dei lavori o nella redazione degli stati d'avanzamento lavori.

Infine, l'Ente ha dichiarato che non esistono rischi complessivi di bilancio ritenendo di aver operato nel rispetto dei principi contabili di competenza finanziaria potenziata.

Il Comune ha poi riportato un prospetto contenente l'elenco dei più consistenti residui attivi al 31 dicembre 2022 (importi superiori a 200.000 €).

Dal prospetto risulta incassato nel 2023, un importo pari a € 3.811.247,86, risultano inoltre alcune note in cui l'Ente riferisce in merito ad accantonamenti prudenziali a FCDE in caso di proventi per sanzioni al C.d.S., mensa e recupero evasione IMU 2020. Relativamente ad alcuni Contributi agli Investimenti, l'Ente ha messo in evidenza che gli importi sono stati incassati, che la rendicontazione è stata inviata, che è in attesa delle relative erogazioni o che alcune quote dei contributi sono state re-imputate, "pari spesa".

L'Ente ha poi dichiarato che con D.G. n. 24 del 05 marzo 2023 è stato approvato il riaccertamento dei residui 2023, riportandone le risultanze.

L'Ente ha dichiarato di avere proceduto ad un accantonamento al FCDE ben superiore rispetto all'accantonamento minimo obbligatorio a garanzia della corretta determinazione del risultato di amministrazione e dell'equilibrio di bilancio.

Inoltre, l'Ente ha ritenuto opportuno evidenziare le elevate giacenze di cassa che hanno caratterizzato le gestioni di bilancio negli ultimi esercizi, attestando che la mole dei residui attivi conservata è costantemente monitorata, a garanzia degli equilibri di bilancio e della corretta determinazione del risultato di amministrazione.

Infine, il Comune ha evidenziato di avere in programma le seguenti iniziative per migliorare la capacità di riscossione:

"*- incrementare il numero di monitoraggi dei crediti scaduti non pagati;*

- riduzione dei tempi per l'invio dei solleciti sui crediti scaduti;

- riduzione dei tempi per l'invio dei crediti scaduti in riscossione coattiva;

- rafforzare il presidio amministrativo-contabile del personale sulla rendicontazione dei contributi in conto capitale e in particolare dei contributi del PNRR. Si segnala in proposito che negli strumenti di programmazione operativa per il 2024 la Giunta Comunale ha approvato un progetto di supporto per la rendicontazione in REGIS da parte del personale del Servizio Bilancio e di quello del Servizio Risorse Umane per supportare i Servizi Tecnici per garantire una celere rendicontazione dei lavori."

I residui passivi totali a rendiconto 2022 ammontano a € 9.323.320,57 e sono in aumento rispetto al 2021, anno in cui ammontavano ad € 7.114.008,14. Si è rilevato in particolare un aumento dei residui passivi di competenza che sono passati da € 6.517.357,03 nel 2021 ad € 8.788.571,35 nel 2022.

Sul punto l'Ente ha effettuato un'analisi sull'incremento dei residui passivi di competenza, confrontando il dato dello stock dei residui conservato al 31 dicembre 2022 con quello conservato al 31 dicembre 2021.

Il Comune ha inoltre riferito in merito alle risultanze del già richiamato riaccertamento dei residui di marzo 2023, precisando che "mostra lo smaltimento del 97,5% dei residui passivi conservati con il Rendiconto 2022".

Relativamente all'efficienza dell'attività di contrasto all'evasione tributaria è stato rilevato che a fronte di accertamenti per il recupero dell'evasione totali pari ad € 1.339.471,64 risultano riscossioni per € 542.460,93.

Sul punto la Sezione ha chiesto al Comune di fornire aggiornamenti sulle attività di riscossione successive al 31 dicembre 2022.

L'Ente ha fornito aggiornamenti in merito al recupero dell'evasione, con il dettaglio degli incassi 2023 sugli accertamenti di competenza 2022.

Il Comune ha precisato che, l'importo degli accertamenti non incassati al 31 dicembre 2022 sono stati completamente svalutati (100%) con l'accantonamento a FCDE, evidenziando che l'operazione contabile non ha tuttavia influito sul proseguimento dell'attività di riscossione. L'Ente ha poi dichiarato che "tutti gli accertamenti esecutivi IMU e TASI emessi nel corso del 2022 e non incassati, sono oggetto di riscossione coattiva (ad eccezione delle posizioni per le quali è stata concessa la rateizzazione)".

L'Ente ha inoltre allegato un prospetto riepilogativo degli incassi totali da recupero evasione aggiornata al 2023, evidenziando che "*dimostrano un importante incremento del gettito di cassa derivante dal recupero evasione*".

Tabella 14 – Andamento della riscossione in conto competenza e residui nell'ultimo quinquennio

	INCASSATO (da competenza + residuo)				
	2019	**2020**	**2021**	**2022**	**2023**
Recupero evasione IMU	361.210,28	420.049,24	671.089,35	909.731,84	1.038.548,24
Recupero evasione ICI	27.674,73	15.298,72	9.360,03	34.057,56	16.854,05

Recupero evasione TASI	4.133,33	8.104,75	8.846,16	7.189,28	2.467,33
TOTALE	**393.018,34**	**443.452,71**	**688.935,54**	**950.978,68**	**1.057.869,62**

Tutto ciò premesso, con riferimento alle problematiche relative ai residui conservati a rendiconto, relativamente ai residui al titolo 4 "Entrate in conto capitale" per un ammontare complessivo pari ad € 3.487.792,99, l'Ente ha relazionato sulle modalità di contabilizzazione dei contributi a rendicontazione dichiarando che la contabilizzazione di tali tipi di contributi è stata eseguita nel rispetto di quanto prescritto dall'allegato 4/2 al D. Lgs. n. 118/2011 (punto 3.6 lett. c) primo punto. Il Comune ha confermato che "*possono verificarsi casi di non completa coincidenza di imputazione di annualità tra Amministrazione erogante e beneficiaria*", precisando che comunque in tali casi ai residui attivi corrispondono residui passivi; pertanto, il risultato di amministrazione non risulta alterato e motivando il mantenimento dei residui attivi.

Sul punto, in particolare, la Sezione ha preso atto di quanto riferito dall'Ente con riferimento alla sostanziale "neutralità" della scelta contabile sul piano del risultato di amministrazione, ribadendo, tuttavia, le modalità corrette di contabilizzazione.

La Sezione, pertanto, nel riservarsi ogni approfondimento istruttorio in futuro, ha invitato l'Ente a conformare il proprio agire al rispetto del principio contabile come sopra esposto.

Con riferimento, invece, alle azioni intraprese per migliorare la capacità di riscossione, l'Ente ha comunicato alcune iniziative intraprese sui crediti scaduti tra le quali rientrano l'incremento dei monitoraggi, l'invio di solleciti, ed eventuale riscossione coattiva.

Il Comune ha inoltre prodotto un prospetto (cfr. riaccertamento residui) che riporta i dati relativi al riaccertamento dei residui 2023 e ha evidenziato che l'accantonamento a Fondo Crediti di Dubbia Esigibilità (FCDE), ben superiore all'accantonamento minimo obbligatorio, "*è garanzia della corretta determinazione del risultato di amministrazione e dell'equilibrio di bilancio, non incrementando la capacità di spesa dell'Ente Locale con entrate accertate ma non ancora incassate*".

Dal prospetto sulla capacità di riscossione, risulta in generale, una minore capacità di riscossione al titolo 3 a residuo (38,69%), in aggiunta a quanto segnalato in precedenza sul titolo 4.

La Sezione, nel prendere atto delle azioni intraprese dall'Ente per migliorare la capacità di riscossione e dei risultati raggiunti con incassi nel 2023 per € 6.645.883,64 di residui relativi al 2022 ha invitato il Comune a proseguire con le iniziative intraprese, prestando attenzione alle entrate che presentano le peggiori capacità di riscossione e, in particolar modo, alle entrate relative ai titoli 3 e 4.

Correlativamente al tema della capacità di riscossione, la Sezione si è soffermata sul tema del contrasto all'evasione tributaria. Risultano accertamenti per € 1.339.471,64 e riscossioni nel 2022 per € 542.460,43.

Prendendo atto di alcune riscossioni nel 2023, dello smaltimento del 97,5% dei residui passivi conservati a rendiconto 2022 e delle azioni intraprese dall'Ente per migliorare la riscossione, la Sezione, infine, si è soffermata sul tema dei residui (attivi e passivi).

Tuttavia, in termini generali, 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.

2.3.7 Comune di Formigine

Quanto invece riguarda l'analisi del rendiconto del **Comune di Formigine** *(cfr. **delib. n. 40/2024/PRSE** - Comune di Formigine)* in particolare con riferimento alla capacità di riscossione è emerso che, per quanto riguarda le entrate proprie l'Ente, mostra una buona tendenza relativamente al titolo 1, sia in competenza che a residuo, meno positiva la riscossione sul titolo 3.

In merito all'efficienza dell'attività di contrasto all'evasione, dall'analisi del rendiconto 2022, risultano accertamenti per recupero evasione pari a € 1.250.230,53, riscossioni per € 844.924,94 con accantonamento a fondo crediti di dubbia esigibilità in conto competenza per € 282.475,20 e a rendiconto per € 193.428,84.

Dal conto del bilancio - gestione delle entrate, sono stati rilevati residui attivi per € 2.273.140,78 al titolo 4 "entrate in conto capitale" dei quali € 304.267,55 si riferiscono alla gestione dei residui.

Relativamente agli elementi di potenziale criticità emersi, il magistrato istruttore ha inteso approfondire tramite istruttoria alcuni aspetti, tra i quali in particolare:

- aumento dei residui attivi e passivi;
- gestione dei residui attivi al titolo 4.
- efficienza della riscossione

I residui attivi totali ammontano a € 16.239.456,44 in aumento rispetto al 2021 in cui ammontavano ad € 12.682.707,40. Dagli schemi di bilancio è stato rilevato che € 2.273.140,78 sono residui attivi al titolo 4 "Entrate in conto capitale" (dei quali € 304.267,55 derivano dalla gestione dei residui ed € 1.968.873,23 dalla gestione di competenza).

La Sezione ha chiesto al Comune in generale di motivare l'aumento dei residui tra i due esercizi, e di fornire aggiornamenti sulle iniziative intraprese per incrementare la percentuale di riscossione degli stessi negli esercizi successivi (indipendentemente dal titolo) illustrando le principali voci conservate a residuo.

Ha chiesto inoltre di indicare le tipologie di entrata dalle quali derivano i residui del titolo 4 specificando le modalità di contabilizzazione degli stessi, nonché se trattasi di contributi a rendicontazione.

Con riferimento alle motivazioni dell'aumento dei residui attivi totali, il Comune ha evidenziato in primo luogo che è da rintracciarsi in un aumento complessivo delle entrate di competenza e dei relativi residui.

In secondo luogo, l'Ente ha evidenziato le poste a residuo che hanno avuto il maggiore incremento che sono:

- addizionale comunale: per via dell'incremento degli imponibili;
- violazione al codice della strada: l'installazione del nuovo sistema di rilevazione della velocità media ha portato a un significativo incremento delle entrate;
- Contributi da enti finalizzati allo sviluppo degli investimenti: nel 2022 sono stati contabilizzati i primi contributi PNRR.

Relativamente ai residui attivi al titolo 4, Entrate in conto capitale, il Comune ha allegato una tabella, suddividendo le entrate secondo natura e principio di contabilizzazione. In primo luogo, sono stati segnalati contributi da soggetti che non applicano il principio della competenza potenziata, per un ammontare complessivo di € 670.845,09 contabilizzati sulla base del punto 3.6 lett. c) secondo punto, dell'allegato 4/2 al D. Lgs 118/2011 "Principio contabile applicato concernente la contabilità finanziaria".

In secondo luogo, sono stati segnalati Permessi di costruzione, oneri di urbanizzazione e simili, per € 825.835,64, contabilizzati sulla base del richiamato allegato 4/2 al punto 3.6 lett. d) secondo il quale l'accertamento coincide con i termini di pagamento previsti nel permesso di costruire, mentre la registrazione contabile è effettuata al momento del rilascio del permesso.

L'Ente ha poi evidenziato la "Compartecipazione alla spesa da Comuni in seguito a sottoscrizione di convenzione ex art. 30 del TUEL" per € 12.451,20, contabilizzata sulla base della conferma dell'assunzione degli impegni di spesa da parte degli altri comuni.

Infine, il Comune segnala la presenza di contributi a rendicontazione erogati da soggetti che applicano il principio della competenza potenziata per euro 764.008,85, contabilizzati sulla base del primo punto del già citato art. 3.6, lett. c) di cui all'allegato 4/2 al D. Lgs. 118/2011.

Sui residui al titolo 4, l'Ente evidenzia inoltre che il loro incremento è proporzionale all'incremento dei residui passivi al titolo 2.

In merito alle azioni che l'Ente ha inteso intraprendere per migliorare la capacità di riscossione:

- "adozione di protocolli standardizzati per la riscossione delle entrate al fine di semplificare i cicli di gestione delle stesse, utilizzare al meglio le informazioni e dare maggior robustezza alle procedure;
- invii di solleciti bonari al fine di ridurre la dimensione del credito gestito mediante recupero coattivo;
- accorciamento dei tempi che intercorrono tra la prima richiesta di pagamento e le successive fasi di sollecito al fine di ridurre i tempi di recupero delle somme".

Al fine di comprovare l'andamento della riscossione, l'Ente ha dettagliato le principali voci conservate a residuo, contenenti l'evoluzione delle stesse nel 2023. Le somme complessivamente incassate nel 2023 sono ammontate ad euro 9.453.419,43.

Dalla tabella relativa all'efficienza dell'attività di contrasto all'evasione tributaria inserita nella Sezione II del questionario – Gestione finanziaria – Dati contabili Entrate, è stato rilevato che a fronte di accertamenti per recupero evasione totali pari ad € 1.250.230,53 risultano riscossioni per € 844.924,94.

In particolare, con riferimento al Recupero evasione IMU/TASI, a fronte di accertamenti pari a € 1.201.000,00 risultano riscossioni per € 800.277,32.

Sul punto la Sezione ha chiesto al Comune di fornire aggiornamenti sulle attività di riscossione successive al 31 dicembre 2022.

L'Ente ha riferito che "*successivamente al 31/12/2022 sono stati effettuati versamenti nell'annualità 2023 relativi agli accertamenti IMU emessi nel 2022 per un totale di € 73.837,71. Per gli importi relativi all'imposta IMU non riscossi sono stati inviati ai contribuenti i solleciti di pagamento con il riepilogo completo dei debiti tributari riferiti agli avvisi di accertamento emessi, contenenti la scadenza di pagamento, gli importi e le modalità di pagamento. Sono stati quindi inviati 40 solleciti per l'imposta IMU per un importo accertato pari a € 253.664,00*".

Il Comune ha precisato inoltre di aver fatto presente la possibilità di rateizzare gli importi come da Regolamento IMU e Regolamento delle Entrate e di aver avviato "*le procedure per inviare a recupero coattivo somme non versate a seguito degli accertamenti scaduti*".

L'Ente ha infine comunicato che "*successivamente all'invio dei solleciti di pagamento e dopo le riconciliazioni degli eventuali versamenti, si stanno predisponendo le attività necessarie al fine di proseguire con la riscossione coattiva*".

Per quanto invece riguarda i residui passivi totali a rendiconto 2022 ammontano a € 13.028.479,94 e sono in aumento, come i residui attivi rispetto al 2021, anno in cui ammontavano ad € 10.801.550,37. Da una tabella inserita nella Relazione dell'organo di revisione relativa all'anzianità dei residui passivi, risultano residui risalenti a esercizi precedenti al 2019 per € 1.658.670,24. Nella stessa relazione si sottolinea che persistono residui passivi provenienti dal 2019 o da esercizi precedenti".

Il Comune ha poi evidenziato che le "misure intraprese per ridurre l'ammontare dei residui riguardano principalmente la liquidazione delle somma a residuo di spettanza provinciale per l'addizionale TARI", precisando che tali "*somme sono state correttamente riconciliate e liquidate: e tuttora è in corso la liquidazione della rimanente parte che si dovrebbe concludere nell'esercizio in corso. La liquidazione delle stesse porterà ad un abbattimento del 92,41% dei residui passivi*".

Il Comune di Formigine ha manifestato complessivamente una buona capacità di riscossione.

La Sezione, nel prendere atto delle azioni intraprese dall'Ente per migliorare la capacità di riscossione e dei risultati raggiunti con incassi nel 2023 per euro 9.453.419,43 di residui relativi al 2022 e considerando che l'Ente si sta adeguando alle indicazioni fornite dall'Organo di Revisione, sollecitato al costante monitoraggio di alcune tipologie di entrata, ha invitato il Comune a proseguire sulla strada intrapresa, prestando attenzione alle entrate che presentano le peggiori capacità di riscossione e, in particolar modo, alle entrate relative ai titoli 3 e 4.

2.4 CONTABILIZZAZIONE INTERVENTI PNRR

In riferimento ai Comuni di Bologna, Ravenna, Forlì e Cesena, l'analisi dei rendiconti ha evidenziato la rilevanza della corretta contabilizzazione dei fondi PNRR per interventi di diverso genere.

L'analisi istruttoria operata dalla Sezione ha riguardato le risorse finanziarie derivanti dal PNRR, per evidenziare il profilo della tracciabilità, della perimetrazione, della definizione del cronoprogramma e della rendicontazione delle opere finanziate dal PNRR.

In proposito, l'art. 9, c. 4, del D.L. n. 77 del 2021, convertito, con modificazioni, dalla L. n. 108 del 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*.".

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).

In base all'art. 3, c. 3, del D.M. 11 ottobre 2021, emanato dal Ministero dell'economia e delle finanze, concernente le procedure relative alla gestione finanziaria delle risorse previste nell'ambito del PNRR di cui all'art. 1, c. 1042, della L. 30 dicembre 2020, n. 178, gli enti territoriali e i loro organismi e gli enti strumentali in contabilità finanziaria, con riferimento alle risorse del PNRR dedicate a specifici progetti, accendono 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. Va sottolineato come la presenza, nel bilancio, di risorse afferenti a progetti finanziati con il PNRR richieda un'attenzione maggiore sulla corretta e integrale contabilizzazione dei flussi di cassa vincolati rispetto alle componenti libere, al fine di garantire gli equilibri della gestione di competenza e di cassa, attraverso un tracciamento trasparente delle entrate e delle uscite con finanziamento specifico (Sez. reg. contr. per il Lazio, del. n. 102/2022/PRSE). A questo proposito, il ruolo svolto dall'Organo di revisione è cruciale, come è già stato evidenziato dalla Sezione delle autonomie con del. n. 2/SEZAUT/2022 e da questa Sezione con delibera n. 27/2022.

Sicché, 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).

A tale riguardo, merita ricordare come la FAQ n. 1 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.).

In proposito, va anche rammentato che 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.

Altresì, 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.

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 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.

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.

Va infine segnalato che l'Osservatorio sulla finanza e sulla contabilità degli enti locali, riscontrando l'esigenza di offrire ad amministratori e operatori degli enti locali elementi integrativi della vigente normativa in tema di tracciabilità, perimetrazione e rendicontazione delle opere finanziate dal Piano nazionale di ripresa e resilienza (PNRR) sancita dall'art. 9, c. 4, del D.L. n. 77 del 2021, ha emanato l'Atto di orientamento ex art. 154, c. 2, del D. Lgs. n. 267 del 2000 sulla "tracciabilità, perimetrazione e rendicontazione delle opere finanziate dal Piano nazionale di ripresa e resilienza (PNRR) nell'esercizio delle proprie funzioni (art. 154, c. 2, TUEL)", con l'intento che lo stesso possa divenire disciplina di riferimento per l'attività

dell'ente locale, segnatamente per la tracciabilità e perimetrazione contabile delle spese di investimento da PNRR.

Premettendo innanzitutto che "tracciabilità" e "perimetrazione" delle operazioni contabili afferenti alla realizzazione, in generale, del programma Next Generation EU e dei progetti finanziati, anche per i successivi eventuali controlli di competenza delle istituzioni dell'Unione europea, costituiscono princìpi di diritto eurounitario (art. 1, c. 1046, L. n. 178 del 2020, cui è seguito, ai sensi del c. 1037 della medesima legge il decreto del Ministro dell'Economia e delle finanze dell'11 ottobre 2021), oltre che espressione dei principi contabili generali della verificabilità e trasparenza, l'Osservatorio ha rappresentato che l'ordinamento offre utili indicazioni per l'attuazione contabile del predetto principio di "tracciabilità": si fa in particolare riferimento al punto 5.4.5. dell'allegato 4/2 del D. Lgs. n. 118 del 2011, che può essere mutuato per l'esposizione delle risorse finanziarie finalizzate a realizzare progetti PNRR, nonché alle FAQ del Ministero dell'economia e delle finanze; 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 […] [nella specie, 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)*".

In tale Atto l'Osservatorio ha ricordato che tutte le attività di gestione, rendicontazione, controllo e monitoraggio legate alle iniziative del PNRR sono svolte attraverso la piattaforma ReGiS, in coerenza con quanto previsto dall'art. 1, c. 1043, della L. n. 178/2020. Tale sistema, com'è noto, è volto a garantire il continuo e tempestivo presidio dell'avanzamento finanziario, procedurale e fisico degli interventi selezionati e finanziati dal PNRR, consentendo la puntuale e costante verifica della loro capacità di conseguimento delle milestone e dei target (UE e nazionali) e delle misure ad essi associati. Il sistema ReGiS consente, inoltre, di verificare e monitorare il conseguimento delle ulteriori tappe tecnico-amministrative individuate dalle Amministrazioni titolari nei cronoprogrammi procedurali attuativi di ciascuna misura.

Il sistema risponde altresì all'esigenza di dare attuazione all'art. 22, c. 2, lett. d), del Regolamento (UE) 2021/241, istitutivo del Dispositivo per la ripresa e la resilienza, il quale, a fini di audit e controllo, impone agli Stati membri di raccogliere e garantire l'accesso, per categorie standardizzate e dettagliate, ai dati inerenti ai soggetti coinvolti nella realizzazione

degli interventi o ai destinatari degli stessi (quali i riferimenti del destinatario finale dei fondi, degli appaltatori e subappaltatori, nonché i relativi titolari effettivi).

L'Osservatorio ha altresì richiamato le disposizioni di semplificazione e flessibilità relative alla contabilità degli Enti territoriali dirette a favorire l'attuazione dei progetti di cui al PNRR e al PNC e di cui alla FAQ n. 48 di Arconet del 15 dicembre 2021, che ha previsto che, al fine di favorire l'attuazione del PNRR e del PNC, "*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 (art. 15, comma 4 DL n. 77 del 2021).*

Pertanto, a seguito dei decreti ministeriali di assegnazione delle risorse gli enti possono procedere all'accertamento delle entrate nel rispetto dei principi della competenza finanziaria potenziata, al fine di consentire, a seguito del perfezionamento delle obbligazioni di spesa, la registrazione degli impegni con imputazione agli esercizi previsti nel cronoprogramma.

Se i decreti prevedono l'erogazione delle risorse sulla base della rendicontazione annuale o infrannuale dei SAL, le entrate sono accertate nell'esercizio di assegnazione delle risorse con imputazione agli esercizi previsti nel cronoprogramma delle spese oggetto del finanziamento.

L'articolo 2, comma 2, del DM 11 ottobre 2021 prevede l'erogazione della prima quota di trasferimenti anticipata rispetto alla realizzazione delle spese, per un importo massimo del 10% del costo del singolo intervento, che è possibile incrementare ulteriormente in casi eccezionali debitamente motivati dall'amministrazione titolare dell'intervento. I trasferimenti versati in anticipo sono accertati con imputazione all'esercizio in cui è previsto l'effettivo incasso e, per la copertura delle spese imputate agli esercizi successivi, è attivato il FPV. Per la contabilizzazione delle anticipazioni si rinvia alla successiva lettera d);

Alla fine dell'esercizio, nelle more del perfezionamento delle obbligazioni di spesa, le risorse accertate confluiscono nel risultato di amministrazione e, trattandosi di risorse vincolate, possono essere applicate al bilancio di previsione del triennio successivo. L'utilizzo di tali risorse è consentito anche agli enti in disavanzo in deroga ai limiti previsti dall'art. 1, commi 897 e 898, della legge 30 dicembre 2018, n. 145 (art. 15, comma 3 DL n. 77 del 2021).

Per le risorse del PNRR e del PNC, trattandosi di entrate vincolate, gli enti possono variare il bilancio fino al 31 dicembre per iscrivere nuove o maggiori entrate, stanziare i correlati programmi di spesa e procedere con l'accertamento delle relative entrate (art. 175, comma 3, lettera a) del D.Lgs. n. 267 del

2000 e art. 51, comma 6, lettera a del D.Lgs. n. 118 del 2011). Dal 2021 al 2026, gli enti locali possono variare il bilancio anche nel corso dell'esercizio provvisorio o della gestione provvisoria per iscrivere in bilancio i finanziamenti di derivazione statale ed europea per investimenti (art. 15, c. 4-bis D.L. n. 77 del 2021).

Al fine di favorire il tempestivo avvio ed esecuzione dei progetti PNRR, nell'ambito delle risorse disponibili, le amministrazioni centrali titolari degli interventi PNRR possono chiedere anticipazioni da destinare ai soggetti attuatori. I soggetti attuatori contabilizzano le anticipazioni rese disponibili dal Servizio del PNRR come trasferimenti di risorse del PNRR.

Per gli enti territoriali le anticipazioni sono trasferimenti di risorse per la realizzazione tempestiva degli interventi PNRR erogati anticipatamente rispetto alle scadenze previste dalle assegnazioni formali, da contabilizzare come trasferimenti (non sono anticipazioni di liquidità). Se l'ente riceve anticipazioni di risorse già accertate sulla base delle assegnazioni con imputazione ad esercizi successivi, deve reimputare l'accertamento già registrato all'esercizio in cui riceve l'anticipo.

Alle operazioni di reintegro delle anticipazioni erogate dal Servizio del PNRR provvedono le amministrazioni centrali titolari (art. 9, commi 6 e 7 del D.L. n 152/2021)".

Pertanto, tutte le norme sono finalizzate a consentire l'accertamento tempestivo dei finanziamenti del PNRR e PNC, necessario per l'avvio della procedura di spesa, fin dall'emanazione dei decreti di assegnazione delle risorse. Sono inoltre previsti gli interventi necessari a gestire la realizzazione anticipata dei cronoprogrammi.

Dall'analisi del rendiconto del Comune di **Bologna** *(cfr. **delib. n. 37/2024/PRSE**)* in particolare relativamente alla contabilizzazione dei fondi PNRR, nella relazione sul rendiconto 2022 l'Organo di revisione ha rappresentato di aver verificato la corretta contabilizzazione da parte dell'Ente delle risorse PNRR-PNC - in base alle indicazioni di cui alla FAQ n. 48 di Arconet - e la corretta perimetrazione dei capitoli di entrata e di spesa secondo le indicazioni del D.M. MEF 11 ottobre 2021.

L'Organo di revisione ha rappresentato, inoltre, di aver verificato la mancata assunzione da parte dell'Ente della delibera di ricognizione dei fondi PNRR "non nativi".

L'Organo di revisione ha verificato anche che l'Ente si è avvalso delle deroghe assunzionali a tempo determinato per il PNRR.

La Sezione ha ritenuto di richiedere al Comune di fornire alcuni chiarimenti oltre che in relazione alle modalità di contabilizzazione del PNRR anche sugli aggiornamenti sullo stato di avanzamento di alcuni progetti.

Relativamente ai progetti finanziati con fondi PNRR (perimetrazione), in base ai dati contenuti nella tabella richiesta dalla Sezione Autonomie della Corte dei conti e trasmessa tramite l'applicativo Con.Te. il 27 luglio 2023, contenente i dati aggiornati al 30 giugno 2023, il Comune di Bologna è risultato avere ben 47 progetti in essere, per un importo complessivo di oltre un miliardo di euro (€ 1.053.816.967,77).

Di queste somme, € 658.886.612,99 risultano finanziati tramite fondi PNRR, € 27.281.577,00 tramite risorse proprie ed € 367.648.777,78 mediante altra fonte pubblica: quest'ultimo ultimo importo consiste quasi esclusivamente nei finanziamenti ante-PNRR della linea rossa del tram.

In merito alla contabilizzazione degli interventi in bilancio, il Comune ha preliminarmente rappresentato che le risorse PNRR sono stanziate in appositi capitoli all'interno del piano esecutivo di gestione, al fine di garantire l'individuazione delle entrate e delle uscite relative al finanziamento specifico.

Le entrate sono accertate nell'esercizio di assegnazione delle risorse con imputazione agli esercizi previsti nel cronoprogramma delle spese oggetto del finanziamento adottando le modalità di contabilizzazione dei "*contributi a rendicontazione*".

Nel caso di anticipo pari al 10% sui trasferimenti, invece le somme sono accertate con imputazione all'esercizio in cui è avvenuto l'effettivo incasso e, per la copertura delle spese imputate agli esercizi successivi, è attivato il Fondo Pluriennale Vincolato.

Nel caso di impegni inferiori all'anticipo incassato, la differenza fra l'incassato e l'impegnato confluisce in avanzo di amministrazione vincolato.

Il successivo utilizzo di tale avanzo vincolato, nel caso di impegni imputati in esercizi successivi a quello della relativa applicazione, verrà reimputato attraverso il FPV.

Nel caso in cui gli interventi abbiano un co-finanziamento comunale, gli impegni imputati in esercizi successivi a quello del relativo finanziamento, verranno reimputati attraverso il FPV.

Tale modalità di contabilizzazione è corretta. In particolare, la modalità di contabilizzazione della quota a rendicontazione è conforme alle indicazioni fornite al riguardo dalla Commissione Arconet (v. FAQ n. 48 del 15 dicembre 2021).

La norma di cui all'art. art. 15, c. 4 del D.L. 31 maggio 2021, n. 77, convertito con modificazioni dall'art. 1, c. 1, L. 29 luglio 2021, n. 108, che sancisce 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*" non può infatti essere interpretata nel senso di rappresentare una deroga ai principi dell'armonizzazione e quindi impone che, per la parte a rendicontazione, la contabilizzazione dei contributi PNRR segua i principi già da tempo evidenziati da questa Sezione regionale di controllo, ossia l'imputazione dell'entrata anno per anno – quindi non nell'esercizio in cui risultano previamente assegnati i fondi con provvedimento ministeriale o regionale, ma – in conformità alle previsioni di stato di avanzamento dei lavori (dell. n. 49/2023/PRSE, n. 67/2023/PRSE, n. 145/2023/PRSE, n. 146/2023/PRSE, n. 147/2023/PRSE).

L'eccezione introdotta dal D.L. n. 77/2021, in altri termini, è legata solo al momento in cui si può procedere alla contabilizzazione, ma non deroga alle modalità della stessa quanto alla scansione temporale, che deve riflettere i tempi previsti di programmazione relativi all'esecuzione del progetto.

D'altro canto, le anticipazioni, come le altre risorse già individuate in entrata nel bilancio dell'ente, andranno "sterilizzate" dal fondo pluriennale vincolato, che rappresenta dinamicamente la destinazione di fondi appunto già in bilancio e vincolati al progetto.

Il Comune di Bologna mostra di applicare correttamente tali regole, che garantiscono la rappresentazione coerente del PNRR nel proprio bilancio.

In merito alle cd. "Linea rossa" e alla "Linea verde" del tram, considerati gli ingenti investimenti previsti (€ 511.324.369,00 per la linea rossa, di cui € 151.023.817,66 finanziati con PNRR, ed € 222.142.224,26 per la linea verde, integralmente finanziati con PNRR), la Sezione ha richiesto dettagli in merito alle procedure di affidamento e alle caratteristiche essenziali dei progetti.

Il Comune, dopo aver preliminarmente fornito una descrizione di percorsi e fermate, ha relazionato riguardo le modalità prescelte quanto a procedure di affidamento,

rappresentando tutti i vari passi che hanno portato e stanno portando alla realizzazione delle opere.

L'intervento per la realizzazione della linea rossa era inizialmente finanziato da risorse nazionali tramite il Fondo per lo Sviluppo e la Coesione (FSC) per parte della progettazione e dal D.M. 607/2019 (per € 509.664.482,60), risorse assegnate dal MIT e destinate al trasporto rapido di massa, che consentivano la totale copertura finanziaria per la realizzazione dell'opera, per un Quadro Economico pari a euro 511.324.369,22. Successivamente all'indizione della gara è stato emanato il DM 448/2021, che ha sancito il passaggio di parte delle risorse (€ 151.023.818,00) da finanziamento nazionale a PNRR, insieme con il finanziamento integrale della seconda linea tranviaria di Bologna, la linea verde.

Il Comune ha precisato che i finanziamenti con risorse PNRR hanno comportato, tra l'altro, per entrambi gli interventi oggetto di finanziamento, termini più stringenti di realizzazione delle opere e che l'ultimazione degli interventi è prevista per il 30 giugno 2026. Relativamente al Parco di Villa Spada, al rafforzamento della mobilità ciclistica e alla ristrutturazione dell'*ex* parcheggio Giuriolo – oggetto di specifico approfondimento istruttorio da parte della Sezione - l'Ente ha indicato il costo totale dei progetti, gli stati di avanzamento e le relative contabilizzazioni delle risorse, secondo le varie annualità. Le *milestones* risultavano, alla chiusura dell'istruttoria, positivamente conseguite.

Il Comune di Bologna non ha ritenuto necessaria l'adozione della delibera di ricognizione di fondi PNRR "non nativi"; in merito, ha rappresentato che il Manuale delle procedure finanziarie degli interventi PNRR, approvato con la Circolare della RGS n. 26 del 29 luglio 2022, qualifica come meramente "opportuna" l'adozione di un atto formale di riconduzione dei progetti non nativi al PNRR ed ha sottolineato la persistente mutevolezza del quadro generale delle risorse PNRR assegnate all'Ente, soprattutto con specifico riferimento ai progetti c.d. "non nativi".

Da ultimo, sempre con riferimento ai progetti del PNRR, si rappresenta che gli stessi sono stati oggetto di verifica anche da parte dell'Organo di revisione nell'ambito delle più generali attività di monitoraggio finanziario. Il Comune ha allegato la relazione predisposta in occasione dell'ultima verifica avvenuta nel mese di luglio 2023, da cui si evince che sono stati campionati alcuni importanti interventi:

- Linea verde del tram;

- bus idrogeno;
- *ex* scalo Ravone;
- stazioni di posta;
- efficientamento energetico scuola infanzia Bruno Ciari e asilo nido Roselle;
- efficientamento energetico asilo nido Vestri, scuola dell'infanzia Panzini, scuola dell'infanzia Follereau.

Per tutti i progetti, è stata verificata la presenza di apposito capitolo all'interno del PEG, nonché l'accertamento del finanziamento, unitamente al decreto di assegnazione e riparto delle risorse. I Revisori hanno rappresentato che l'accertamento delle entrate non viene fatto sulla base dell'andamento dei SAL ma ad anticipo del finanziamento o sul totale del progetto; inoltre, hanno evidenziato i progetti per i quali è stato costituito FPV per versamento anticipi, ricostruendo il quadro delle anticipazioni collegate ai progetti.

Infine, l'Organo di revisione ha evidenziato i benefici attesi sul territorio derivanti dalla realizzazione dei vari interventi, con uno sguardo anche alla sostenibilità futura: ad esempio, per la linea verde del tram sono stati evidenziati in particolare la riduzione della congestione, il miglioramento dell'accessibilità di persone e merci e il riequilibrio modale della mobilità.

In conclusione, relativamente ai progetti finanziati con fondi PNRR, L'Ente ha mostrato di applicare correttamente i principi contabili e la normativa di riferimento.

La Sezione valuta positivamente, in tale contesto, anche l'attività di controllo svolta dall'Organo di revisione e lo invita a mantenere e potenziare il sistema di controllo a tal fine finora adottato.

Dall'analisi del rendiconto del Comune di **Ravenna** *(cfr.* ***delib. n. 46/2024/PRSE****)* in particolare relativamente al PNRR nella relazione sul rendiconto 2022 viene rappresentato dall'Organo di revisione di aver verificato la corretta contabilizzazione da parte dell'Ente delle risorse PNRR-PNC in base alle indicazioni di cui alla FAQ n.48 di *Arconet*, e la corretta perimetrazione dei capitoli di entrata e di spesa secondo le indicazioni del D.M. MEF 11 ottobre 2021.

L'Organo di revisione ha rappresentato, inoltre, di aver verificato l'assunzione da parte dell'Ente della delibera di ricognizione dei fondi PNRR "non nativi" e ha verificato che l'Ente non si è avvalso delle deroghe assunzionali a tempo determinato per il PNRR.
Il Magistrato istruttore ha richiesto al Comune di fornire chiarimenti in relazione al PNRR alla modalità di contabilizzazione, descrizione e aggiornamenti sullo stato di avanzamento di alcuni progetti.

Relativamente ai progetti finanziati con fondi PNRR, in base ai dati contenuti nella tabella richiesta dalla Sezione Autonomie della Corte dei conti e trasmessa a questa Sezione, contenente i dati aggiornati al 30 giugno 2023, il Comune di Ravenna risultava avere 62 progetti in essere, per un importo complessivo di 94,3 milioni di euro.

Di queste somme, 72,3 milioni sono stati finanziati tramite fondi PNRR, 9,2 milioni tramite PNC e 9,1 milioni tramite risorse proprie e 3,5 milioni mediante altra fonte pubblica (perimetrazione).

In merito alla contabilizzazione degli interventi in bilancio, il Comune ha rappresentato che per ogni singolo intervento finanziato da risorse PNRR sono stati istituiti all'interno del PEG appositi capitoli di entrata e di uscita riportanti, oltre alla descrizione analitica dell'intervento, l'indicazione puntuale di missione, componente, investimento e CUP. Tali capitoli sono stati integrati con appositi codici statistici al fine di consentirne l'estrapolazione e il monitoraggio costante dell'andamento in termini di accertamenti/impegni e riscossioni/pagamenti. Inoltre, l'Ente ha istituito il codice di finanziamento PNRR sia per l'entrata che per la spesa; ai fini della rendicontazione, il CUP e tutti i riferimenti al PNRR vengono riportati anche sugli atti amministrativi e documenti contabili.

Con riferimento agli interventi finanziati con risorse ulteriori dell'Ente, per la quota aggiuntiva il Comune ha istituito appositi capitoli riportanti la stessa descrizione del capitolo di spesa a finanziamento PNRR, integrato dalla dicitura "cofinanziamento" e dal codice di finanziamento risorse comunali.

Il Comune di Ravenna ha precisato che, nel corso dell'esercizio 2022, per n. 14 interventi PNRR/PNC sono state erogate da parte dello Stato anticipazioni per 3.241.670,72 euro, a fronte di impegni assunti per 488.532,82 euro; la differenza pari a 2.753.137,90 euro è confluita in avanzo vincolato 2022, ed è stata applicata col bilancio di previsione 2023.

Relativamente alla contabilizzazione degli interventi relativi alla manutenzione straordinaria di via Canale Magni, di via Trova e via Viazza, nonché dei ponti A118 e A119 di via Baiona, il Comune ha chiarito che i relativi interventi erano stati finanziati con risorse comunali e si erano conclusi già nel 2021. Successivamente essi sono confluiti nel PNRR: pertanto, sono stati costituiti i capitoli di entrata integrando i riferimenti PNRR (missioni, componenti, CUP), senza poter modificare i capitoli di spesa sui quali erano già stati adottati gli impegni e le relative liquidazioni.

Nello specifico, in relazione all'intervento di manutenzione straordinaria di via Canale Magni e a quello di manutenzione straordinaria di via Trova e via Viazza il Comune ha contabilizzato, rispettivamente, solo l'incasso di € 140.000,00 e di € 260.000,00 quale assegnazione a rendicontazione delle spese sostenute. Solamente in relazione all'intervento dei "ponti di via Baiona" è stato creato uno specifico capitolo di spesa, per poter riconoscere all'appaltatore la spesa per compensazione prezzi eseguiti e contabilizzati dal 1° gennaio al 31 luglio 2022, dell'importo di € 127.928,92 ricevuti in anticipazione nel corso del 2022, mentre la restante quota incassata per € 170.000,00 è stata contabilizzata a bilancio quale assegnazione a rendicontazione delle spese sostenute.

La modalità di contabilizzazione del Comune di Ravenna risulta corretta. La modalità di contabilizzazione della quota a rendicontazione deve risultare conforme alle indicazioni fornite al riguardo dalla Commissione *Arconet* (v. FAQ n. 48 del 15 dicembre 2021) e il Comune di Ravenna mostra di applicare correttamente tali regole, che garantiscono la rappresentazione coerente del PNRR nel proprio bilancio.

In merito agli interventi più corposi finanziati tramite fondi PNRR, il Comune ha rappresentato quanto segue.

Il progetto relativo alla ciclovia, per un importo complessivo di circa 11 milioni di euro, finanziato per € 6.875.000,00 tramite fondi PNRR e per la restante parte tramite altra fonte pubblica (circa 4 mln di euro) e risorse proprie (1 mln di euro), consiste nella costruzione di passerelle ciclabili per attraversamento di vie d'acqua e di tratti di nuove ciclabili per unirli con tratti ciclabili esistenti, con installazione della relativa segnaletica. Inoltre, è prevista la manutenzione straordinaria di tratti di ciclabili esistenti, con messa a norma e allargamento in alcuni punti, in ottemperanza agli standard nazionali per le ciclovie. La scelta del contraente è avvenuta tramite procedura telematica aperta, con aggiudicazione

di appalto integrato (stazione appaltante Comune di Ravenna). L'intervento si colloca interamente nel Comune di Ravenna: il tracciato, partendo da Porto Corsini, passa per l'area industriale di Ravenna, attraversa il centro città per poi continuare verso sud per Ponte Nuovo, Classe, Parco 1° Maggio, fino alle porte di Lido di Classe.

L'intervento relativo al rinnovo del parco mezzi trasporto pubblico locale, con contestuale transizione a soluzioni a basso impatto ambientale "zero emissioni", tramite impiego di veicoli esclusivamente a trazione elettrica, prevede due diversi lotti, entrambi riguardanti la fornitura di autobus elettrici, per un totale di circa 7 milioni di euro, integralmente finanziati con fondi PNRR. Prevede una gara a procedura telematica aperta, e aggiudicazione con accordo quadro (stazione appaltante Start Romagna).

L'intervento riguardante la nuova piscina comunale situata in via Falconieri (finanziato con fondi PNRR per € 6.985.000,00) si configura come demolizione dell'impianto natatorio esistente e ricostruzione ed ampliamento dello stesso con annessi nuovi spazi per la pratica del nuoto e relative funzioni di servizio e supporto all'attività sportiva. Il nuovo intervento garantisce e migliora il servizio sportivo comunale utilizzando le dotazioni dell'area esistente quali gli adiacenti parcheggi pubblici, gli accessi all'area e i collegamenti esterni; inoltre, ad integrazione della funzione sportiva principale relativa alla pratica del nuoto, è prevista la realizzazione di una struttura coperta leggera che conterrà n.4 campi da Padel, e all'interno del nuovo complesso saranno presenti i relativi spazi di servizio a supporto di tale attività.

La soluzione si inserisce a livello urbanistico in una sostituzione edilizia che garantirà il rispetto delle normative in materia di risparmio energetico (CAM), con conseguenze positive nella diminuzione di produzione di CO2, consumo del suolo e sostenibilità ambientale.

Il Comune ha rappresentato che lo studio di fattibilità presentato a luglio 2022 ed approvato con la delibera di Giunta comunale n. 459/2022 prevede un investimento complessivo di € 20.142.605,50 (di cui € 16.482.000,00 per lavori, ed € 506.822,00 per oneri per la sicurezza), oltre ad IVA, per un totale complessivo di € 22.491.040,07. La proposta prevedeva un contributo pubblico, da parte del Comune di Ravenna, (art. 180 c. 6 del D. Lgs. n. 50/2016) pari ad € 6.350.000,00 oltre ad IVA per € 635.000,00 a cui va aggiunto il valore

della fidejussione richiesta di € 3.500.000,00. La somma del prezzo richiesto quale contributo pubblico e dell'importo della fideiussione è pari al 48,9% del costo dell'investimento.

Il finanziamento complessivo derivante da PNRR per l'intervento in oggetto ammonta pertanto ad € 6.985.000,00 pari all'importo complessivo del contributo pubblico previsto, IVA compresa. In fase di gara il concessionario ha offerto un ribasso dell'1% sull'importo del contributo pubblico per un importo totale IVA compresa pari ad € 6.915.150,00.

Il Comune ha specificato che, ai fini della valutazione della convenienza per l'Amministrazione del ricorso al partenariato pubblico-privato (PPP) è stato utilizzato il metodo del *Public Sector Comparator (*PSC): tale metodologia si propone di individuare la convenienza di una operazione mediante la determinazione del *Value for Money*, derivante dal confronto del valore del progetto proposto nelle due ipotesi di realizzazione, ossia appalto tradizionale bandito dalla pubblica amministrazione e PPP, dove il PSC è l'ipotetico costo (o valore) del progetto aggiustato per il rischio realizzato direttamente dall'Amministrazione tramite appalto.

Tramite questa analisi – afferma l'Amministrazione - sono stati quantificati i rischi trasferibili che presentano il maggiore impatto sulla stima del PSC e che sono ragionevolmente stimabili da una analisi del rischio. I rischi quantificati sono stati i seguenti:

- rischio di progettazione;
- rischio di costruzione;
- rischio di gestione;
- rischio di manutenzione;
- rischio di domanda.

Ai fini della valutazione dell'impatto di ciascun rischio sul PSC, il Comune ha ipotizzato, per ciascuna delle variabili considerate, un intervallo di variazione del valore attualizzato (nullo, lieve, moderato e forte), stimando la probabilità che l'evento avverso si verifichi. Il prodotto del valore dell'impatto con la probabilità associata costituisce il valore atteso del rischio attualizzato.

L'analisi svolta ha consentito di determinare il costo del progetto in esame nel caso di realizzazione mediante appalto da parte della PA e nel caso di attuazione mediante il ricorso al PPP: dal confronto tra il valore del PSC ed il VAN del PPP si ricava il cosiddetto *Value for Money* del progetto.

Il valore complessivo del PSC aggiustato per il rischio è pari a -20.162.672 euro, mentre il VAN del PPP è pari a -13.268.600 euro. La differenza tra i due valori, di circa 6,9 milioni di euro, costituisce il Value for Money del progetto nell'ipotesi di realizzazione mediante PPP; pertanto, l'analisi svolta ha fatto emergere la convenienza per l'Amministrazione della realizzazione mediante PPP rispetto alla realizzazione tramite appalto.

La Sezione, nel riservarsi ogni approfondimento istruttorio in occasione di prossimi cicli di controllo, ha valutato positivamente il supporto, dal lato dell'Amministrazione comunale, di una attenta analisi del costi-benefici, a supporto di decisioni ragionate in merito all'utilizzo, o meno, dello strumento del partenariato.

Dall'analisi del rendiconto del Comune di **Forli** *(cfr. **delib. n. 74/2024/PRSE**)* in particolare relativamente al PNRR (piano di ripresa e resilienza) l'Organo di revisione, nel parere sul rendiconto 2022 ha precisato che per ciò che attiene alle misure regolamentari, amministrative e contabili e ai relativi processi per la realizzazione dei progetti PNRR, il Comune di Forlì ha istituito gli organismi di *governance* descritti nella Delibera di Giunta Comunale n. 96 del 23 marzo 2022, avente ad oggetto "Governance del Piano Nazionale di Ripresa e Resilienza (PNRR) e costituzione degli organismi comunali". Al fine di sistematizzare e monitorare le informazioni riguardanti i numerosi progetti PNRR di cui il Comune di Forlì è titolare, la Segreteria Tecnica, istituita ai fini del coordinamento operativo e del monitoraggio dei suddetti progetti, ha messo a punto un archivio documentale condiviso tra i vari Servizi per la raccolta e la gestione dei materiali relativi ai progetti PNRR, della normativa italiana ed europea e della manualistica associata. Inoltre, la Segreteria Tecnica ha elaborato uno strumento di monitoraggio (contenente dati coerenti con il set informativo minimo previsto dall'art. 6 del DPCM - Monitoraggio del 15 settembre 2021) ai fini della raccolta dei dati e della rendicontazione e utile ad alimentare il sistema ReGis. Per ciò che attiene alla gestione contabile dei progetti PNRR, l'Ente ha proceduto, ai sensi dell'art. 3 c. 3 del D.M. 11 ottobre 2021, alla gestione dei fondi PNRR attraverso la creazione di appositi capitoli di bilancio, al fine di garantire la corretta individuazione delle entrate e delle spese connesse al finanziamento specifico e all'adempimento degli obblighi di informazione e pubblicità previsti dalla normativa vigente. L'Organo di revisione, nel caso in cui l'ente abbia finanziato a valere sui fondi del PNRR quote di spesa del personale a tempo determinato, ha

verificato che questo sia avvenuto nel rispetto della circolare n. 4/2022 RGS. Il Comune ha provveduto, altresì, con delibera n. 431 del 9/11/2022 della Giunta Comunale a dare atto dei progetti non nativi PNRR confluiti nel piano nazionale di ripresa e resilienza.
In allegato alle linee guida sul bilancio di previsione 2023/25 è stata chiesta la compilazione di una tabella con dati PNRR, volta a raccogliere elementi informativi relativi ai progetti che intercettano i fondi del PNRR, ai fini di un efficace e tempestivo monitoraggio dello stato di attuazione dei progetti collegati al PNRR.

La tabella in questione è stata compilata con dati aggiornati al 30 giugno 2023 per fornire un quadro complessivo degli interventi attivati e verificarne lo stato di avanzamento finanziario, procedurale e fisico. Nella tabella sono infatti richieste le principali informazioni sui dati finanziari e quelle relative allo stato del cronoprogramma dell'investimento.
Relativamente al PNRR, l'Organo di revisione ha dichiarato di avere verificato:

- che l'Ente si è dotato di soluzioni organizzative idonee per la gestione, il monitoraggio e la rendicontazione dei fondi PNRR, anche mediante modifiche ai regolamenti interni;
- che l'Ente sta potenziando il sistema di controllo interno, alla luce delle esigenze previste dalle indicazioni delle circolari RGS sul PNRR;
- che l'Ente ha predisposto appositi capitoli all'interno del PEG (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 di tutti gli atti e la relativa documentazione giustificativa su supporti informatici adeguati rendendoli disponibili per le attività di controllo e audit;
- che l'Ente si è avvalso della facoltà prevista dall'art. 15, c. 4, D.L. n.77/2021 e ha, quindi, accertato entrate derivanti dal trasferimento delle risorse del PNRR e del PNC sulla base della formale deliberazione di riparto o assegnazione del contributo a proprio favore, con imputazione agli esercizi di esigibilità ivi previsti senza attendere l'impegno dell'amministrazione erogante;
- il rispetto delle regole contabili previste per i fondi del PNRR così come richiamate dalla FAQ 48 di Arconet anche con riferimento alle somme messe a disposizione dal Decreto Opere Indifferibili.

L'Organo di revisione ha inoltre preso atto dei progetti finanziati dal PNRR in corso alla data di redazione del presente parere, come da appositi prospetti consegnati all'Organo di controllo dagli uffici e dai tabulati reperiti sul sistema ReGiS.

La Sezione ha approfondito alcuni aspetti relativi alla contabilizzazione degli interventi finanziati dal PNRR.

Relativamente ai progetti finanziati con fondi PNRR, in base ai dati contenuti nella tabella richiesta dalla Sezione Autonomie, aggiornati al 30 giugno 2023, il Comune di Forlì risulta avere – a quella data - ben 53 progetti in essere, per un costo complessivo di tutti i progetti pari a € 83.565.729,64 così finanziati: PNRR per € 64.990.359,52; altre risorse pubbliche per € 2.515.400,00; risorse proprie del Comune per € 16.059.970,12 (perimetrazione).

In merito alla contabilizzazione degli interventi in bilancio, il Comune ha preliminarmente rappresentato che le risorse PNRR sono stanziate in appositi capitoli all'interno del piano esecutivo di gestione, al fine di garantire l'individuazione delle entrate e delle uscite relative al finanziamento specifico. Le entrate sono accertate nell'esercizio di assegnazione delle risorse con imputazione agli esercizi previsti nel cronoprogramma delle spese oggetto del finanziamento adottando le modalità di contabilizzazione dei "contributi a rendicontazione".

Nel caso di anticipo pari al 10% sui trasferimenti, invece le somme sono accertate con imputazione all'esercizio in cui è avvenuto l'effettivo incasso e, per la copertura delle spese imputate agli esercizi successivi, è attivato il Fondo Pluriennale Vincolato.

Nel caso di impegni inferiori all'anticipo incassato, la differenza fra l'incassato e l'impegnato confluisce in avanzo di amministrazione vincolato. Il successivo utilizzo di tale avanzo vincolato, nel caso di impegni imputati in esercizi successivi a quello della relativa applicazione, verrà reimputato attraverso il FPV.

Nel caso in cui gli interventi abbiano un co-finanziamento comunale, gli impegni imputati in esercizi successivi a quello del relativo finanziamento, verranno reimputati attraverso il FPV.

Tale modalità di contabilizzazione è risultata corretta in quanto conforme alle indicazioni fornite al riguardo dalla Commissione Arconet (v. FAQ n. 48 del 15 dicembre 2021).

Il Comune di Forlì mostra di applicare correttamente tali regole, che garantiscono la rappresentazione coerente del PNRR nel proprio bilancio.

In merito ai lavori di restauro del complesso museale di San Domenico, il progetto, definitivo per appalto integrato, è stato approvato con delibera di G.C. n. 309 dell'8 settembre 2023. La gara è stata svolta nel mese di settembre 2023, con aggiudicazione dell'appalto in data 28 settembre 2023, rispettato dunque il relativo *milestone*.

È stato, quindi, stipulato il contratto d'appalto ed è stata effettuata la consegna all'impresa. Al momento dell'istruttoria svolta da questa Sezione di controllo, si stava svolgendo l'indagine bellica, con previsione di avvio a breve delle opere di indagine archeologica. Si prevede la consegna, validazione ed approvazione del progetto esecutivo entro giugno 2024. L'intera somma del progetto risulta interamente accertata come entrata e prenotata come spesa con la deliberazione di Giunta comunale n. 309 del 8 settembre 2023, di approvazione del progetto definitivo per appalto integrato, con il cronoprogramma indicato dal servizio lavori pubblici.

Per quanto riguarda i lavori di demolizione e ricostruzione della scuola secondaria di primo grado "*Piero Maroncelli"*, il progetto definitivo per appalto integrato è stato approvato con delibera di Giunta comunale n. 424 del 31 ottobre 2023. La gara è stata svolta nel mese di dicembre 2023, con aggiudicazione dell'appalto il giorno 28, così rispettando il relativo *milestone* PNRR. La consegna, validazione ed approvazione del progetto esecutivo sono stati previsti entro giugno 2024 e la conclusione dei lavori a marzo 2026. Riguardo alla contabilizzazione: il costo totale del progetto pari a € 13.200.000,00 è così finanziato: somma iniziale assegnata € 6.800.000,00; richiesta aggiuntiva FOI per rincaro materiali € 4.487.998,70 maggiore rispetto alla prima richiesta pari a € 4.035.656,02: ne è così derivata una minor necessità di cofinanziamento passata da € 2.364.343,98 a € 1.912.001,30, assicurata attraverso la devoluzione di un mutuo. L'intera somma del progetto risulta interamente accertata come entrata e prenotata come spesa con la citata deliberazione di Giunta comunale n. 424 del 31 ottobre 2023, sempre provvedendo alle imputazioni contabili in accordo col relativo cronoprogramma.

In proposito la Sezione, prendendo positivamente atto di quanto riferito in corso d'istruttoria da parte del Comune di Forlì, auspica che il Comune prosegua nel percorso di

rafforzamento delle procedure di controllo interno, in linea con le esigenze che scaturiscono dal contesto attuale.

Dall'analisi del rendiconto del Comune di **Cesena** *(cfr. **delib. n. 11/2024/PRSE**)* in particolare relativamente al PNRR, nella relazione sul rendiconto 2022 viene rappresentato dall'Organo di revisione di aver verificato la corretta contabilizzazione da parte dell'Ente delle risorse PNRR-PNC in base alle indicazioni di cui alla FAQ n.48 di Arconet, e la corretta perimetrazione dei capitoli di entrata e di spesa secondo le indicazioni del D.M. MEF 11 ottobre 2021.

L'Organo di revisione ha rappresentato, inoltre, di aver verificato che l'Ente sta predisponendo la delibera di ricognizione dei fondi PNRR "non nativi".

L'Organo di revisione ha verificato che l'Ente si è avvalso delle deroghe assunzionali a tempo determinato per il PNRR.

Dal questionario relativo al bilancio di previsione 2023-2025 risulta che 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, rendendo il tracciamento strumentale anche per la conservazione di tutti gli atti e la relativa documentazione giustificativa su supporti informatici adeguati, rendendoli disponibili per le attività di controllo e *audit.*

La Sezione ha pertanto ritenuto necessario approfondire con specifica attività istruttoria alcuni punti ed in particolare interventi correlati al PNRR e al PNC.

Relativamente agli interventi correlati al PNRR e al PNC, l'Organo di revisione ha asserito di aver verificato, nell'ambito della propria attività di monitoraggio e di rilascio dei pareri, la congruenza tra le previsioni del DUP e le previsioni dei capitoli dedicati agli interventi contemplati specificamente del PNRR e del PNC, nonché la congruenza tra le previsioni dei singoli capitoli specificamente destinati e le erogazioni del PNRR e del PNC, nell'ambito della propria attività di monitoraggio e di rilascio dei pareri.

Ai fini della corretta programmazione finanziaria delle risorse e dell'erogazione dei contributi concessi per la progettazione e la realizzazione di investimenti relativi a interventi

di spesa in conto capitale, limitatamente a quelli indicati all'art. 1, sono state rispettate le regole dell'art. 1 *bis* del D.L. n. 59/2021, nonché la verifica tramite il sistema, di cui al decreto legislativo 29 dicembre 2011, n. 229 dell'avvenuta esecuzione da parte degli enti beneficiari dei relativi adempimenti amministrativi. Al tal riguardo l'Ente ha precisato in particolare che, per quanto riguarda gli interventi PNRR, tutte le istanze di finanziamento sono state presentate nel rispetto di quanto previsto dall'art. 11 della L. 16 gennaio 2003, n. 3, e che sotto il profilo degli adempimenti amministrativi, i contratti sono stati stipulati secondo le previsioni di legge. In aggiunta, per affidamenti propedeutici (indagini archeologiche, georadar, acustica...) inferiori a euro 40.000,00 l'Ente ha fatto ricorso allo scambio di lettere commerciali. Per ogni affidamento, indipendentemente dall'importo, l'Ente ha richiesto CIG ordinario e non SmartCIG. Sotto il profilo del monitoraggio fisico degli interventi, il personale del settore Lavori Pubblici ha rappresentato di effettuare regolarmente sopralluoghi nei vari cantieri, seguendone direttamente la realizzazione. In relazione agli stati avanzamento dei lavori, i cantieri degli interventi PNRR nativi sono stati avviati nell'anno in corso, e nello specifico negli ultimi mesi; pertanto, non sono ancora stati emessi SAL. Per nessuno dei progetti finanziati con fondi PNRR è stata ancora effettuata la chiusura contabile e di cantiere dell'intervento, né la chiusura dei CUP. Da ultimo. per le Piccole Opere 2020 già in essere alla data di adozione del PNRR (cosiddetti non nativi), i cantieri sono chiusi ed è in corso di ultimazione la rendicontazione contabile sulla piattaforma Regis.

Il Comune ha precisato che sia l'Ufficio Progetti Europei che la Stazione Unica Appaltante supportano il Settore Lavori Pubblici nella gestione degli interventi PNRR, il primo in fase di candidatura e la stazione unica appaltante nella fase relativa all'espletamento delle gare, e che per i progetti risalenti al 2020, quindi già in essere al momento dell'adozione del PNRR e rientrati successivamente, non è stato possibile garantire il rispetto di alcuni requisiti introdotti dal Reg. UE 241/2021 (es: DNSH, incentivi all'occupazione femminile e giovanile...); come previsto dalla normativa, si dà atto della loro specificità con apposite dichiarazioni che vengono conservate agli atti del settore e/o caricate sulla piattaforma Regis.

L'Organo di revisione ha inoltre verificato, nell'ambito della propria attività di monitoraggio e di rilascio pareri, il regolare accertamento delle entrate che finanziano il fondo pluriennale vincolato, l'effettiva sussistenza delle corrispondenti obbligazioni passive

o il formale avvio delle relative procedure di affidamento di spesa, nonché la coerenza della composizione del fondo pluriennale vincolato con i cronoprogrammi di investimento.

Nella costruzione del fondo pluriennale vincolato afferente agli interventi contemplati dal PNRR e dal PNC, l'Ente ha contemplato anche l'indicatore di speditezza dell'azione amministrativa con il complemento a uno del rapporto tra fondo pluriennale vincolato di spesa e fondo pluriennale vincolato di entrata iscritti a bilancio di previsione.

In merito alle risultanze documentali relative al Comune **di Cesena**, l'Organo di revisione ha dichiarato di aver verificato la corretta contabilizzazione da parte dell'Ente delle risorse PNRR-PNC in base alle indicazioni di cui alla FAQ n. 48 di Arconet, e la corretta perimetrazione dei capitoli di entrata e di spesa secondo le indicazioni del D.M. MEF 11 ottobre 2021.

Dal questionario relativo al bilancio di previsione 2023-2025 risulta che 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, rendendo il tracciamento strumentale anche per la conservazione di tutti gli atti e la relativa documentazione giustificativa su supporti informatici adeguati, rendendoli disponibili per le attività di controllo e *audit.*

Pertanto, la Sezione sottolinea ancora una volta al riguardo l'esigenza di una adeguata programmazione degli interventi contemplati dal Piano nazionale di Ripresa e Resilienza, ma anche di una loro verifica da parte dell'Organo di revisione che, in quanto espressione del principio di sana gestione, ne consenta, attraverso il meccanismo della tracciabilità delle risorse, oggetto di specifico monitoraggio anche di cassa, la loro indefettibile riconduzione alle finalità del Piano anzidetto.

2.5 DEBITI FUORI BILANCIO

Dall'analisi del rendiconto 2022 del Comune di **Parma** (*cfr.* ***delib. n. 42/2024/PRSE***) la Sezione ha riscontrato che durante l'esercizio 2022 sono stati riconosciuti debiti fuori bilancio per sentenze esecutive (art. 194, lett. a, TUEL) interamente finanziati sul bilancio 2022.

Con riferimento ai debiti fuori bilancio, la Sezione ha già ricordato in passato (*cfr.* ***delib. n. 143/2022/PRSE*** - *Comune di* ***Rimini***) che essi rappresentano obbligazioni verso terzi per il pagamento di una determinata somma di denaro, assunte al di fuori delle norme di contabilità pubblica che regolano i procedimenti di spesa degli enti locali. L'esistenza di tali passività comporta, inevitabilmente, che le esigenze di spesa dell'Ente risultino superiori rispetto ai finanziamenti stanziati, con la conseguente necessità, al fine di ripristinare l'equilibrio di bilancio, di reperire ulteriori mezzi di copertura. L'articolo 194 del T.U.E.L. individua, in modo tassativo, le tipologie di debiti fuori bilancio e le relative procedure di riconoscimento; ciò, tuttavia, non esonera l'ente dal definire una programmazione delle entrate e delle spese nel rispetto dei principi e delle regole contabili che disciplinano la formazione del bilancio. In applicazione dei principi di veridicità, trasparenza ed equilibrio del bilancio, l'ente, senza attendere l'adempimento annuale previsto dall'articolo 193 del T.U.E.L., ha l'obbligo di adottare tempestivamente i provvedimenti di riconoscimento dei debiti fuori bilancio, onde evitare la formazione di oneri aggiuntivi che potrebbero determinare danno erariale. L'Amministrazione, quindi, deve provvedere immediatamente al finanziamento del debito riconosciuto e al relativo pagamento. L'esatta individuazione e quantificazione dei debiti fuori bilancio nel corso dell'esercizio finanziario costituisce, pertanto, un preciso dovere dell'organo consiliare, il quale è stato investito dal legislatore dell'obbligo di dare atto del permanere degli equilibri di bilancio e, in quella sede, di verificare se la sussistenza di debiti fuori bilancio possa, in qualche modo, incidere negativamente sulla situazione finanziaria o alterare i risultati di competenza.

Ulteriore funzione svolta dalla delibera consiliare è l'accertamento delle cause che hanno originato l'obbligo, con le consequenziali ed eventuali responsabilità; al riguardo, questa funzione di accertamento è rafforzata dalla previsione dell'invio alla Procura regionale della Corte dei conti (art. 23, c. 5, legge 27 dicembre 2002, n. 289) delle delibere di riconoscimento di debito fuori bilancio. La formazione di debiti fuori bilancio costituisce indice della difficoltà dell'ente nel governare correttamente i procedimenti di spesa attraverso il rispetto delle norme previste dal T.U.E.L.

La Sezione ha rimarcato che 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 effettuare 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 o al fine di garantire i vincoli del pareggio e degli equilibri interni, raccomandando all'ente di porre in essere tutte le azioni necessarie a rimuovere le cause che determinano la formazione di debiti fuori bilancio.

La Sezione ha ricordato, altresì, che, a seguito della nuova riforma contabile attuata dal d.lgs. n. 118 del 2011, per escludere l'emersione di debiti occulti e pregressi, come pure i ritardi nei pagamenti, ai sensi del riformato art. 183, c. 8, T.U.E.L., il responsabile della spesa che adotta provvedimenti comportanti impegni di spesa ha l'obbligo di accertarsi che il programma dei conseguenti pagamenti sia compatibile con i relativi stanziamenti di cassa; l'eventuale violazione del predetto obbligo di accertamento comporta responsabilità disciplinare ed amministrativa. Conseguentemente, il Collegio ha invitato l'Amministrazione comunale ad effettuare un'attenta ricognizione e valutazione delle potenziali passività, già presenti oppure a 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.

Dalla documentazione versata in atti dal Comune di Parma, per l'esercizio 2022 è risultato, in particolare, durante l'esercizio 2022 che sono stati riconosciuti debiti fuori bilancio per € 33.287,32 per sentenze esecutive (lett. a) art. 194 TUEL interamente finanziati sul bilancio 2022, i cui atti sono stati trasmessi alla competente Procura della Sezione Regionale della Corte dei conti ai sensi dell'art. 23, c. 5, L. n. 289/2002. Inoltre, dopo la chiusura dell'esercizio finanziario 2022 ed entro la data di formazione dello schema di rendiconto, sono stati riconosciuti e finanziati altri debiti fuori bilancio per sentenze esecutive (lett. a) art. 194 TUEL, per € 44.181,00, € 5.265,18 ed € 1.564.574,93 i cui atti sono stati sempre trasmessi alla Procura competente di questa Corte.

Il Magistrato istruttore ha chiesto al Comune di Parma di fornire chiarimenti in merito ai debiti fuori bilancio riconosciuti nell'esercizio **2023**. L'Ente ha fornito dettagliata elencazione delle deliberazioni di Consiglio comunale, tutte inerenti a debiti fuori bilancio per sentenze esecutive (lettera a) per complessivi € 1.731.825,14, riportando anche il protocollo delle trasmissioni degli atti alla Procura della Sezione regionale della Corte dei conti.

Il tema dei debiti fuori bilancio è stato già oggetto della precedente decisione della Sezione di cui alla deliberazione n. 246/2021/PRSE.

Nel richiamare i contenuti della pronuncia cui si fa idealmente seguito, il Collegio ha confermato, in termini generali, che la formazione di debiti fuori bilancio rappresenta un indicatore "gestionale" non positivo perché esprime una difficoltà dell'ente a rispettare i procedimenti di spesa così come previsti dal Testo unico degli enti locali. Di conseguenza, i debiti fuori bilancio possono incidere negativamente sugli equilibri di bilancio.

La delibera consiliare con la quale il debito fuori bilancio viene riconosciuto ha la funzione, da un lato, di ricondurre "al bilancio" un fatto di gestione nato fuori dall'ordinario processo programmatorio (ed autorizzatorio) tipico del "bilancio pubblico"; dall'altro di verificare le ragioni che hanno portato all'assunzione del provvedimento disattendendo le disposizioni normative che regolano il procedimento di spesa.

In quest'ultima prospettiva (oltre alla doverosa comunicazione alla Procura regionale di questa Corte) è necessario che codesto Ente approfondisca le ragioni specifiche per le quali si è addivenuti al riconoscimento dei debiti fuori bilancio che, dalla lettura delle controdeduzioni inviate, si riferisce, in più di un caso, a soccombenze giudiziarie.

La sconfitta non episodica nelle aule di Giustizia (magari anche in grado di appello) ovvero su questioni di grande rilievo è un elemento sintomatico di un approccio inadeguato alle questioni (probabilmente già in sede procedimentale e poi decisionale) sulle quali (anche in termini prospettici) è bene che il Comune avvii un processo interno di riflessione e, se del caso, adotti le necessarie "correzioni di rotta".

È appena il caso di rilevare come sia opportuno che il Comune verifichi la combinazione di taluni elementi di particolare rilevanza in ordine alla gestione del contenzioso:

a) la coerenza della disponibilità di professionisti di ruolo presso l'Avvocatura comunale;
b) l'opportunità dell'affidamento di incarichi defensionali presso il Libero Foro, stanti le garanzie di obiettiva imparzialità offerte dall'Avvocatura pubblica;
c) gli esiti complessivi dei contenziosi, ripartiti in tipologie e in affidamenti (Libero Foro e Avvocatura comunale).

2.6 FONDO PLURIENNALE VINCOLATO

L'analisi del rendiconto 2022 del Comune di **Ferrara** (*cfr.* ***delib. n. 63/2024/PRSE***) ha evidenziato una imputazione non precisa ai vari esercizi del FPV da parte dell'Ente.

Il Magistrato istruttore ha chiesto al Comune di fornire chiarimenti in merito all'utilizzo del fondo pluriennale vincolato; l'Ente ha confermato che una quota del fondo pluriennale vincolato di inizio anno 2022 è stata rinviata all'esercizio 2023 e ha riferito che finora non è stata svolta un'attività di "spacchettamento" tra i vari esercizi futuri dell'FPV, precisando che l'Ente aveva ipotizzato di avviare tale attività durante il 2022 e di completarla nel corso del 2023, ma non è potuto avvenire, soprattutto con l'avvento del PNRR che ha seriamente impegnato, a parità di personale a disposizione, sia il Servizio tecnico che il Servizio ragioneria.

Il Comune ha riferito che il Responsabile del Servizio finanziario ha stabilito come obiettivo di performance per il corrente anno 2024, l'attività di verifica dei cronoprogrammi resi dal Servizio Opere pubbliche e il conseguente aggiornamento degli importi riferiti ai diversi anni di imputazione dell'FPV.

Per i contributi a rendicontazione, l'Ente ha precisato che i valori più significativi sono soprattutto in parte investimenti e gli stessi sono registrati nel rispetto dei principi contabili attraverso la reiscrizione delle poste di entrata e di spesa in funzione della loro esigibilità.

Il Magistrato istruttore ha sottoposto alla Sezione le risultanze dell'istruttoria svolta sul Comune di Ferrara all'esame del Collegio in particolare l'imputazione ad un solo esercizio del Fondo pluriennale vincolato.

I profili attinenti alla corretta determinazione del risultato di amministrazione e, quindi, dell'equilibrio di bilancio, appaiono 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.

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» (*Corte cost. sent. n. 247/2017), *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 (Corte cost. sent. n. 184/2016)"* (Corte dei conti, Sezione Veneto, del. n. 18/2019/PRSP). La Sezione ribadisce quindi 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).

Dall'esame del rendiconto 2022 del Comune di Ferrara è emerso che tutte le spese coperte dal fondo pluriennale vincolato sono imputate solamente ad un esercizio (2023): ciò 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 alle spese che ricadono su più esercizi.

La Sezione ha rammentato al riguardo 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.

La Sezione delle Autonomie ha richiamato 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.

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), così 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.

Alla luce di ciò, nella doverosa sinergia e nella necessaria collaborazione tra gli uffici lavori pubblici e finanziari e dei loro canali di comunicazione (ex art. 147-*quinquies* del TUEL), il Comune di Ferrara è chiamato 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 ha sottolineato 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, 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, conclusivamente, ha preso atto delle azioni in corso di attuazione da parte dell'Ente per una corretta gestione del fondo pluriennale vincolato in relazione ai cronoprogrammi di spesa, così come rappresentate in sede di risposta istruttoria.

Infine, dall'analisi del rendiconto 2022 del Comune di **Imola** (*cfr.* ***delib. n. 107/2024/PRSE***) la Sezione ha evidenziato che una quota di FPV al 31 dicembre 2021 risulta rinviata all'esercizio 2023 e successivi.

Dalla documentazione versata in atti, per l'esercizio 2022 risulta che c'è coerenza nell'ammontare del fondo pluriennale vincolato iscritto nel rendiconto 2022 e le spese impegnate nell'esercizio 2022, coperte dal fondo pluriennale vincolato, risultano imputate all'esercizio 2023 e 2024 e una consistente quota del fondo pluriennale vincolato al 31 dicembre 2021 risulta rinviata all'esercizio 2023 e successivi.

L'Ente ha individuato la causa di tale rinvio nel fatto che avrebbe avuto difficoltà di gestire contabilmente i cronoprogrammi di spesa per un numero elevato di opere da realizzare. Al riguardo, l'Ente ha però precisato che la gestione dei progetti PNRR costituirà una preziosa occasione per contabilizzare in maniera più efficiente i processi di realizzazione delle opere pubbliche.

La Sezione ha quindi evidenziato:

a) che la puntuale applicazione della normativa e dei principi contabili in tema di fondo pluriennale vincolato 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;
b) che per la redazione del cronoprogramma, che connota il FPV è necessaria un'attenta regolamentazione dell'attività amministrativa dell'Ente;
c) che la non veritiera rappresentazione dell'imputazione alle annualità del fondo

pluriennale vincolato (FPV) costituisce elemento di criticità;

d) che compete al Revisore, nel rinnovato contesto dell'armonizzazione contabile, l'attendibilità e congruenza di tutti i dati contabili rappresentati a rendiconto.

In particolare, la Sezione, ha sottolineato che il principio della competenza potenziata prevede che il fondo pluriennale vincolato sia uno strumento di rappresentazione 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.

La Sezione ha preso atto dell'intenzione dell'Ente di gestire in maniera più efficiente i cronoprogrammi di spesa e ha invitato l'Ente, anche con il fisiologico ausilio dell'Organo di revisione, a conformarsi con puntualità ai richiamati principi che costituiscono il presupposto della corretta iscrizione in bilancio del FPV.

2.7 INCONGRUENZE DATI

Dall'analisi del rendiconto 2022 del Comune di **Riccione** (*cfr.* ***delib. n. 100/2024/PRSE*** *- Comune di Riccione*) la Sezione ha riscontrato incongruenze sui dati relativi ai rapporti di credito/debito reciproci tra l'Ente e le società partecipate e sui dati relativi al PNRR riportati nel questionario e nella Relazione dell'Organo di revisione.

Sono state rilevate alcune incongruenze tra quanto riportato nel questionario e quanto indicato nella relazione dell'Organo di revisione in merito alla riconciliazione nel corso dell'esercizio, di crediti e debiti con gli organismi partecipati e alla contabilizzazione delle risorse PNRR.

Con riferimento alle rilevate incongruenze, la Sezione ha rammentato innanzitutto 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. 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").

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".

Con specifico riferimento al questionario che l'Organo di revisione è tenuto a trasmettere alla Sezione regionale di controllo ai sensi dell'art. 1, c. 166, L. 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. (cfr. Sez. Autonomie, deliberazione n. 12/2019 "Linee guida e relativo questionario per gli organi di revisione economico finanziaria degli enti locali per l'attuazione dell'art. 1, c. 166 e seguenti della L. 23 dicembre 2005, n. 266. rendiconto della gestione 2018").

L'Organo di revisione deve verificare pertanto che il questionario contenga tutte le dovute informazioni che devono trovare perfetta corrispondenza nei documenti contabili. Una condotta eventualmente dissonante va valutata sotto il profilo della responsabilità tipica del mandatario tenuto conto del grado qualificato di diligenza richiesta ai componenti dell'Organo di revisione nell'espletamento dell'incarico ai sensi dell'art. 240 T.U.E.L.

2.8 OPERAZIONI DI PARTENARIATO PUBBLICO PRIVATO (PPP): IL PROJECT FINANCING

2.8.1 Comune di Bologna

Dell'attività istruttoria relativa al rendiconto 2022 del Comune di **Bologna** (*cfr.* ***delib. n. 37/2024/PRSE***) sono stati oggetto di specifica analisi i partenariati pubblico-privati, stante il particolare rilievo che essi assumono nel Comune. Infatti, il Comune di Bologna, oltre ad alcune operazioni riconducibili a partenariati pubblici privati riguardanti alcuni nidi d'infanzia (Nido Pollicino, Nido Marameo, Nido Gaia, Nido Abba, Nido Elefantino Blu, Nido Filonido), ha in essere 15 operazioni di partenariato pubblico-privato, di cui si fornisce una breve elencazione:

1. concessione per la progettazione, costruzione e gestione del People Mover;
2. concessione di costruzione e gestione del parcheggio pubblico multipiano sito in via Michelino;
3. convenzione per la progettazione, costruzione e gestione di parcheggio pubblico interrato nell'area di piazza VIII Agosto;
4. convenzione parcheggio pubblico S. Orsola;
5. concessione di costruzione e gestione del parcheggio pubblico ex Manifattura Tabacchi;
6. concessione per la progettazione, costruzione e gestione di un complesso immobiliare denominato sede unica degli uffici del comune di Bologna;
7. contratto attivo con coop alleanza 3.0 (ex Coop Adriatica S.c.a r.l.); Convenzione per la realizzazione del centro commerciale Corticella su area di proprietà comunale;
8. contratto attivo con Club del Sole s.r.l. (subentrato nel 2018 a seguito di cessione di ramo di azienda della Coop Costruzioni) per l'utilizzo dell'area di via Romita – campeggio;
9. convenzione per la concessione del servizio di gestione dell'impianto sportivo campo Savena, del giardino Penazzi e del giardino Moloise;
10. convenzione per la disciplina delle attività di gestione integrata delle attività sportive agonistiche e dilettantistiche e di gestione tecnica e funzionale degli impianti sportivi per il nuoto nel comune di Bologna;
11. convenzione per la gestione del circolo ricreativo e culturale "Il Fossolo";

12. affidamento in finanza di progetto della concessione di servizi relativa alla gestione del centro sportivo Biavati nel quartiere Navile;

13. concessione in finanza di progetto della palestra "Deborah Alutto";

14. concessione in finanza di progetto del servizio di gestione della palestra ATC Bologna;

15. concessione mediante finanza di progetto dell'intervento di realizzazione e gestione di un parco avventura nel Parco Cavaioni di Bologna.

Preliminarmente, si deve rammentare che il partenariato pubblico-privato (di seguito, anche "PPP") è una forma di cooperazione tra settore pubblico e settore privato, con lo scopo di finanziare, costruire e gestire infrastrutture o fornire servizi di interesse pubblico. Il PPP comprende una vasta gamma di modelli di cooperazione pubblico-privato, come ad esempio la concessione di costruzione e gestione, la concessione di servizi, la locazione finanziaria di opere pubbliche, il contratto di disponibilità.

È importante sottolineare che i PPP non si esauriscono in una specifica e predefinita forma contrattuale o in un particolare istituto giuridico, ma essi attengono, piuttosto, alla modalità di collaborazione tra pubblico e privato, ossia alla relazione contrattuale che si viene nello specifico a configurare.

Le fonti del partenariato pubblico-privato sono diverse: in ambito europeo, esistono fonti non normative come il libro verde del 2004 e la direttiva n. 23/2014 sulle concessioni.

A livello contabile, rileva in particolare la Decisione Eurostat dell'11 febbraio 2004, che ha posto l'accento sull'analisi dei rischi come elemento centrale al fine delle scelte di contabilizzazione *on balance e off balance*. A tal fine, è necessario distinguere tra rischio di costruzione (il rischio legato al ritardo nei tempi di consegna, al non rispetto degli standard di progetto, all'aumento dei costi, a inconvenienti di tipo tecnico nell'opera e al mancato completamento dell'opera; tale rischio deve sempre rimanere in carico all'operatore privato), rischio di disponibilità (il rischio legato alla capacità, da parte del concessionario, di erogare le prestazioni contrattuali pattuite, sia per volume che per standard di qualità previsti) e rischio di domanda (il rischio legato ai diversi volumi di domanda del servizio che il concessionario deve soddisfare, ovvero il rischio legato alla mancanza di utenza e quindi di flussi di cassa).

Affinché l'opera non sia considerata indebitamento, l'operatore privato, oltre al rischio di costruzione, deve assumersi uno degli altri due rischi (disponibilità o domanda).

In Italia, è stato il D. Lgs. 18 aprile 2016 n. 50 (Codice dei contratti pubblici), ad introdurre nella normativa nazionale il partenariato pubblico-privato.

La nozione di "rischio operativo", che era nata in ambito contabile, diventava elemento testuale della norma, precisamente della definizione di concessione e quindi, correlativamente, anche di PPP. Il Codice del 2016 lo definisce come "il rischio legato alla gestione dei lavori e dei servizi, sul lato della domanda, dell'offerta, o su entrambi i lati": rischio che deve essere trasferito all'operatore economico.

Con il nuovo Codice dei contratti pubblici (D. Lgs. 31 marzo 2023, n. 36) il PPP si configura adesso, più propriamente, come un archetipo, i cui elementi tipici principali sono la concessione, il contratto di disponibilità e la locazione finanziaria. Infatti, ai sensi dell'art. 174, c. 1 del nuovo Codice: "*Il partenariato pubblico-privato è un'operazione economica in cui ricorrono congiuntamente le seguenti caratteristiche:*

a) tra un ente concedente e uno o più operatori economici privati è instaurato un rapporto contrattuale di lungo periodo per raggiungere un risultato di interesse pubblico;

b) la copertura dei fabbisogni finanziari connessi alla realizzazione del progetto proviene in misura significativa da risorse reperite dalla parte privata, anche in ragione del rischio operativo assunto dalla medesima;

c) alla parte privata spetta il compito di realizzare e gestire il progetto, mentre alla parte pubblica quello di definire gli obiettivi e di verificarne l'attuazione;

d) il rischio operativo connesso alla realizzazione dei lavori o alla gestione dei servizi è allocato in capo al soggetto privato".

Una modalità di finanziamento dell'operazione di partenariato, molto utilizzata nella pratica, è il *project financing*.

Si tratta di una struttura di finanziamento utilizzata per progetti di investimento a lungo termine, in cui i finanziatori forniscono il capitale necessario per la realizzazione e l'esercizio del progetto stesso. Nel *project financing*, i finanziatori valutano la fattibilità del progetto basandosi sulla sua capacità di generare flussi di cassa futuri stabili e sufficienti per ripagare il debito contratto.

Nelle parole del giudice contabile, con il termine si identifica "*un sistema di realizzazione*

di lavori pubblici attraverso l'opera ed il finanziamento privato. Caratteristica peculiare di questo strumento è data dalla possibilità, per l'attività economica finanziata, di produrre flussi di cassa positivi sufficienti a coprire i costi operativi, tali da consentire al privato promotore dell'iniziativa la restituzione delle somme ricevute in prestito per la realizzazione del progetto, garantendogli altresì un certo margine di profitto. Il promotore, infatti, è uno dei principali attori di tali operazioni, in ragione del fatto che la gestione deve avere capacità di produrre flussi di cassa tali da attirare capitale di finanziamento nella misura necessaria, capitale che, per lo più, è capitale di debito, finanziato da istituti di credito. Non a caso il modello puro di finanza di progetto viene anche definito come "progetto che si finanzia con la sua realizzazione". Per agevolare il raggiungimento degli obbiettivi alla base della finanza di progetto è prevista normalmente la creazione di un autonomo centro di riferimento, la società di progetto, la quale assume come oggetto sociale esclusivo la realizzazione del progetto per consentire un isolamento economico-finanziario dell'iniziativa rispetto alle altre attività dei soggetti coinvolti, con evidenti vantaggi sia per gli sponsor che per gli enti finanziatori. Si tratta di un sistema che consente l'affidamento della progettazione, della realizzazione e della gestione di un'opera pubblica mediante il concorso di un investitore privato, il cui capitale sarà remunerato da entrate derivanti, in linea di principio, dalla gestione dell'opera per un arco temporale contrattualmente determinato" (cfr. Sez. giur. Emilia-Romagna, sent. n. 113/2017).

Secondo la concezione generalmente accettata, le forme di cooperazione descritte dovrebbero offrire vantaggi come la riduzione dell'impiego di risorse pubbliche e un più efficace impiego delle competenze e delle risorse del settore privato.

Tuttavia, è fondamentale considerare che questa visione teorica non sempre si traduce in risultati concreti e che talvolta tali operazioni, se non correttamente gestite, possono invece contribuire ad un depauperamento delle risorse pubbliche. Ciò può accadere, in particolare, in presenza di oneri e condizioni contrattuali che possono a volte andare a discapito degli interessi pubblici. Si deve infatti osservare che laddove, in particolare, l'operatore privato non disponga del capitale necessario per finanziare integralmente il progetto, e debba dunque ricorrere a finanziamenti, tali costi finanziari aggiuntivi, sotto forma di elevati tassi di interesse bancari, dovranno essere coperti per garantire un adeguato ritorno sull'investimento.

Su tali criticità, ha avuto modo di soffermarsi, di recente, anche il giudice amministrativo. Nella recente sentenza del TAR Puglia, Sezione Seconda, n. 237 del 2024,

infatti, è stato posto in evidenza che "*in assenza di un capitale iniziale da parte del soggetto che si fa promotore di un intervento di finanza di progetto, le ricadute finanziarie dell'applicazione di tale ultimo istituto finiscono strutturalmente per arrecare un evidente depauperamento a carico delle pubbliche finanze, imponendo non solo gli oneri che derivano dalla necessità di prevedere un lucro per il privato interventore, ma altresì gli ulteriori e separati oneri che sorgono dalla necessità di copertura dei tassi di interesse che il sistema creditizio imporrà all'imprenditore al fine di garantirgli la provvista finanziaria per la realizzazione del suo progetto*" e che, conseguentemente, "*al fine di evitare la trasformazione dei pubblici servizi in occasioni di lucro garantito per il settore creditizio in danno dell'equilibrio delle pubbliche finanze (c.d. finanziarizzazione speculativa dei pubblici servizi), occorre assoggettare l'istituto del project financing ad una lettura evidentemente restrittiva, essendone palese la sua oggettiva e strutturale dannosità per il pubblico erario, ove indistintamente e largamente applicato, in particolare in assenza dell'impiego di risorse proprie da parte del soggetto investitore e/o promotore*".

Questo scenario evidenzia la complessità e le potenziali implicazioni che possono sorgere da queste forme di cooperazione, sottolineando la necessità di una valutazione attenta ed equilibrata degli accordi di *project financing*, per garantire il massimo beneficio per la collettività e un uso oculato delle risorse pubbliche.

L'assetto di interessi dedotto nel contrato di concessione, in cui tipicamente sfocia il partenariato, deve "garantire la conservazione dell'equilibrio economico-finanziario, intendendosi per tale la contemporanea presenza delle condizioni di convenienza economica e sostenibilità" (art. 177, c. 5, Codice dei contratti pubblici).

L'equilibrio economico e finanziario di un progetto si verifica quando i flussi di cassa derivanti dai ricavi del contratto sono sufficienti a coprire i costi ammessi per l'esecuzione del contratto, inclusi il rimborso del capitale investito e la remunerazione ad un tasso congruo.

Il Piano Economico Finanziario (PEF) si pone come strumento necessario e fondamentale, imposto dalla normativa, per la pianificazione economica e finanziaria dei contratti di partenariato, il quale si sviluppa nell'orizzonte temporale previsto dalla durata del progetto.

Il PEF esprime l'equilibrio attraverso specifici indicatori, come il Tasso Interno di Rendimento (TIR) e il Valore Attuale Netto (VAN) del progetto, che valutano il rendimento

percentuale e il valore monetario generati dal progetto nel suo periodo di esecuzione.

Allo stesso tempo, sono considerati indicatori importanti anche per valutare la redditività dell'operatore economico, come il VAN dell'azionista e il TIR dell'azionista, che riflettono il valore creato o disperso dagli investimenti degli azionisti nel progetto.

Infine, per garantire la sostenibilità finanziaria, si utilizzano indicatori che confrontano i flussi di cassa disponibili con il servizio del debito e il valore attuale netto del flusso di cassa disponibile rispetto al finanziamento.

In generale, l'equilibrio economico-finanziario si verifica quando il Valore Attuale Netto (VAN) del progetto è prossimo a zero, considerando un tasso di congrua remunerazione del capitale investito. Questo significa che il progetto è considerato equilibrato quando il TIR dell'azionista è simile al costo atteso del capitale investito.

L'equilibrio economico-finanziario, come sintetizzato dal PEF, deve essere mantenuto durante tutta la vita del contratto. L'art. 192, c. 1, del nuovo Codice, prevede all'uopo la possibile revisione delle condizioni contrattuali in corso di concessione: "*Al verificarsi di eventi sopravvenuti straordinari e imprevedibili, ivi compreso il mutamento della normativa o della regolazione di riferimento, purché non imputabili al concessionario, che incidano in modo significativo sull'equilibrio economico-finanziario dell'operazione, il concessionario può chiedere la revisione del contratto nella misura strettamente necessaria a ricondurlo ai livelli di equilibrio e di traslazione del rischio pattuiti al momento della conclusione del contratto*".

La norma è espressione di un principio già conosciuto dal vecchio Codice. La revisione del piano economico finanziario (PEF) nella concessione era ed è, infatti, già contemplata anche dagli artt. 165, c. 6, e 182, c. 3, del D. Lgs. n. 50/2016. Le disposizioni in questione prevedono che la revisione del PEF durante l'esecuzione della concessione è giustificata solo in presenza di eventi non imputabili al concessionario che incidono sull'equilibrio economico-finanziario. L'art. 182, c. 3, stabilisce che eventi estranei all'operatore economico, ma che influenzano l'equilibrio del PEF, possono giustificare una revisione del piano mediante la rideterminazione delle condizioni di equilibrio.

La revisione deve comunque mantenere i rischi trasferiti all'operatore economico e le condizioni di equilibrio economico-finanziario del contratto.

Le Linee guida n. 9 dell'ANAC (cfr. del. ANAC 28 marzo 2018 n. 318), a tale proposito, identificano gli eventi di forza maggiore non imputabili all'operatore economico che possono

giustificare una revisione del PEF, come situazioni che rendono impossibile o gravemente oneroso adempiere agli obblighi contrattuali. Il contratto di PPP dovrebbe elencare in modo esaustivo tali casi di forza maggiore.

È responsabilità del concedente, nella fase di preparazione del contratto per l'inclusione nel bando di gara, valutare preventivamente le circostanze che potrebbero incidere sull'equilibrio economico-finanziario e formalizzare queste valutazioni in un elenco esaustivo. Questo garantisce un corretto trasferimento dei rischi, soprattutto il rischio operativo, escludendo revisioni del PEF basate su eventi soggettivi considerati destabilizzanti dal concessionario.

In definitiva, la revisione del PEF mira a neutralizzare gli effetti di eventuali squilibri, ripristinando l'equilibrio economico-finanziario del contratto, ma è comunque essenziale che tale revisione mantenga i rischi a carico dell'operatore economico privato.

È opportuno sottolineare che anche le operazioni di partenariato dovrebbero essere supportate, dal lato dell'Amministrazione, da una attenta analisi costi-benefici. Si tratta, com'è noto, di un metodo, che dovrebbe opportunamente accompagnare ogni progetto pubblico, finalizzato a determinare se un progetto di investimento risulta vantaggioso per la collettività. Fondamentalmente, si tratta di valutare se i benefici complessivi ottenuti da un progetto superano i costi associati.

Alla base della metodologia vi è, quindi, una traduzione in termini monetari delle varie conseguenze economiche e sociali del progetto. Successivamente, si aggregano tutte queste valutazioni per comprendere l'impatto complessivo sul gruppo sociale coinvolto: si valutano i benefici complessivi rispetto ai costi totali, consentendo di determinare se il progetto è conveniente per la collettività.

La distinzione tra analisi finanziaria ed economica risiede quindi nel destinatario delle conclusioni: nell'analisi costi-benefici, l'attenzione va rivolta agli effetti sul benessere della collettività amministrata nel suo complesso: si valuta chi trarrà vantaggio (benefici sociali) e chi subirà gli effetti negativi, come ad esempio costi ambientali.

Dal punto di vista della Pubblica amministrazione, il PEF dovrebbe dunque idealmente diventare parte integrante di una complessiva analisi costi-benefici, la quale garantisca già auspicabilmente a priori che i progetti di partenariato siano vantaggiosi per la collettività nel complesso. Si tratta di un approccio completo, che valuta non solo gli impatti

finanziari, ma anche quelli sociali, consentendo di prendere decisioni informate e di massimizzare i benefici per la comunità, mentre si gestiscono le risorse pubbliche con attenzione e responsabilità.

Posto il quadro di riferimento normativo e concettuale, si deve osservare che l'esame di alcuni specifici partenariati che interessano il Comune di Bologna presenta l'emergere di alcuni profili di rilevanti criticità, che il Collegio ritiene necessario segnalare al Consiglio comunale nell'ottica collaborativa del controllo.

People Mover

Marconi Express S.p.A. è una società di progetto, costituita fra Consorzio Integra e Tper, titolare della concessione per la progettazione, costruzione e gestione in *project financing* dell'infrastruttura People Mover, di collegamento dall'aeroporto Guglielmo Marconi alla stazione centrale di Bologna.

L'operazione consiste nell'affidamento in concessione al privato, onerato della realizzazione e gestione dell'opera, del servizio di trasporto su monorotaia.

L'accordo tra il Comune e il concessionario ha incluso la soppressione, a partire dalla data di entrata in funzione del People Mover, della linea concorrenziale di trasporto su gomma.

La durata della concessione è stata inizialmente prevista in 35 anni, poi prolungata a 40, infine a 43.

In sostanza, la società Marconi Express ha realizzato l'investimento che, in base ai parametri inseriti nel PEF, andrà a ripagarsi, garantendo al contempo un rendimento congruo all'investitore privato, mediante gli introiti derivanti dalla gestione del servizio.

La concessione è contraddistinta da due particolari clausole, previste rispettivamente dagli artt. 42 e 43. In base a queste previsioni contrattuali, in ogni esercizio finanziario:

- se il numero di passeggeri risulta inferiore a quello tale da garantire l'equilibrio economico del concessionario, il Comune è tenuto a riconoscere al concessionario un contributo, parametrato al mancato flusso di utenza e comunque determinabile entro il limite massimo di € 1.429.125,00 per ogni esercizio;
- se, al contrario, il numero di passeggeri risulta maggiore, è il concessionario che è tenuto a versare al Comune il 25% di questi "extra-profitti".

Come si osserva, si tratta di clausole particolari, che, nella sostanza, incidono sulla ripartizione del rischio, insito nelle possibili variazioni del flusso di utenza, tra concedente (il Comune di Bologna) e concessionario (Marconi Express).

Clausole di questo tipo non sono infrequenti negli accordi cui approdano operazioni di partenariato.

La loro funzione economica va individuata, in linea generale, nella finalità di copertura del rischio in cui possa incorrere il concessionario, a fronte di decisioni del Comune in grado di incidere unilateralmente sull'equilibrio economico del contratto. Si pensi ad esempio al caso di un impianto sportivo realizzato in partenariato, con la previsione di un equilibrio economico - in grado di remunerare adeguatamente investitore e finanziatore – basata su previsioni di afflusso di utenti: se, in tale situazione, il Comune decidesse di realizzare un ulteriore impianto limitrofo, in grado di sottrarre utenza al privato affidatario della prima concessione, le condizioni poste alla base dell'equilibrio economico sarebbero alterate.

In definitiva, tali clausole contrattuali possono risultare una componente essenziale dei partenariati pubblico-privati, poiché contribuiscono a mitigare i rischi associati alla realizzazione e gestione di progetti di grande portata, garantendo al contempo che le decisioni e le azioni della P.A. non mettano a repentaglio la sostenibilità economica dell'operazione per il concessionario.

Tuttavia, si deve osservare che, laddove tali clausole prescindano da ogni incidenza esterna, da parte della P.A. concedente, sulle condizioni presupposte nel PEF, esse diventano una forma di modulazione (a priori) dell'allocazione del rischio tra condente e concessionario.

Nella fattispecie qui in esame, se il privato subisce delle perdite, queste vengono mitigate dal concedente, con risorse pubbliche; d'altro canto, se il privato ottiene profitti maggiori rispetto a quelli che garantiscono l'equilibrio economico, il concedente partecipa di questi extra-profitti.

Nella relazione concernente il primo anno di esercizio (dal 18 novembre 2020 al 17 novembre 2021), periodo in cui il flusso di utenza è stato evidentemente condizionato dalle misure di contenimento dell'emergenza pandemica, questo meccanismo ha portato a corrispondere al concessionario, da parte del Comune, € 714.562,60.

Nell'anno successivo, invece, è stato riscosso dal Comune un canone di € 141.358,35.

Infine, in relazione al terzo anno di esercizio, conclusosi il 17 novembre 2023, il concessionario ha corrisposto al Comune un canone di € 784.149,61, unitamente al saldo di € 37.158,13 relativi al secondo anno di esercizio (consuntivo passeggeri); tali somme sono state incassate dal Comune il 19 marzo 2024.

La Sezione rileva quindi come dato positivo che l'operazione abbia cominciato a generare entrate dal 2022 e che le prospettive appaiano favorevoli, nell'immediato futuro.

Lo stesso risultato, a posteriori, si sarebbe ottenuto prevedendo, a priori, oneri fissi a carico del concessionario - in grado di bilanciare le significative entrate che si prevedevano per il futuro - ma senza assunzione del rischio a carico del Comune.

In data 11 dicembre 2020, il concessionario ha presentato formale "Istanza di revisione del Piano Economico Finanziario ai sensi dell'art.6 della Concessione", motivato dagli effetti della pandemia da *Covid-19.*

Il Comune di Bologna, in seguito ad apposita istruttoria, ha ritenuto applicabile alla fattispecie la normativa emergenziale introdotta in relazione ai gestori degli impianti sportivi pubblici, rimasti forzatamente chiusi, la quale consentiva di concordare con il concedente la revisione del rapporto «mediante la rideterminazione delle condizioni di equilibrio economico-finanziarie originariamente pattuite, anche attraverso la proroga della durata del rapporto, in modo da favorire il graduale recupero dei proventi non incassati e l'ammortamento degli investimenti effettuati» (art. 216, c. 2, del D.L. 34/2020 c.d. "Decreto rilancio" convertito con Legge 77/2020); l'istruttoria comunale sul punto richiamava anche il parere espresso dalla Corte dei Conti, Sezioni Riunite in sede di controllo, nella del. n. 7/2021/QMIG, che in ordine alla differente fattispecie di revisione dei contratti di locazione per gli immobili destinati ad uso ristorazione - e, nello specifico, alla riduzione del corrispettivo – aveva precisato che l'eventuale modifica del rapporto contrattuale non può avere finalità di ristoro delle perdite subite dal gestore, ove vi siano già stati ristori previsti da altri istituti di sostegno.

La *ratio* della normativa richiamata dal Comune, di cui al citato decreto rilancio, va rinvenuta invece nel fornire un meccanismo flessibile per adattare i rapporti di concessione degli impianti sportivi pubblici alle condizioni straordinarie, causate dalla sospensione delle attività sportive, dovuta alla pandemia da COVID-19 e alle conseguenti limitazioni e misure

restrittive, consentendo al concessionario degli impianti sportivi pubblici di richiedere una revisione del contratto di concessione, al fine di rideterminare le condizioni di equilibrio economico-finanziario originalmente concordate.

Viene individuata dalla norma, a titolo di esempio, come possibilità per il ripristino dell'equilibrio economico, l'allungamento della durata della concessione.

Un tale allungamento, infatti, consente al concessionario di ottenere in futuro i mancati proventi del periodo pandemico e quindi, se compatibile con le restanti condizioni contrattuali, di ripristinare l'equilibrio economico compromesso per cause non imputabili al concessionario medesimo.

Il Comune di Bologna, a fronte dell'istanza di rinegoziazione promossa dal concessionario del People Mover, ritenendo estensibile per analogia la normativa prevista in relazione agli impianti sportivi, ha appunto optato per il prolungamento di ulteriori tre anni della concessione: così, la determina dirigenziale n. 64 del 2021, ha disposto la nuova scadenza della concessione al 3 giugno 2052, ovvero dopo 43 anni dalla data di stipula.

Nell'atto in esame, si dava conto delle difficoltà di definire, in quel momento, una compiuta istruttoria per la verifica delle condizioni per poter procedere alla revisione complessiva del PEF, la quale, secondo la determina dirigenziale: "potrà avvenire solo al momento della effettiva disponibilità di elementi consuntivi di ricavi e costi su periodi significativi di gestione, rappresentati secondo la contabilità contrattuale e accompagnati da considerazioni integrative, nonché di uno studio di traffico che sia supportato da elementi di comprovata attendibilità".

Orbene, si deve rilevare che, al momento, in base alla documentazione in atti, non risulta ancora avviata la complessiva revisione del PEF.

La maggiore durata della concessione è stata determinata dal Comune in tre anni – limite massimo previsto dal richiamato D.L. n.34/2020- in considerazione, allora, dell'incertezza circa la durata del permanere dell'emergenza; tale estensione triennale, disposta nel 2021, non sembra più motivabile a posteriori, posto che, a partire almeno dal 2022, il concessionario, come si è visto, ha ripreso appieno le attività ed ottenuto non solo profitti in grado di garantire l'equilibrio, ma altresì extra-profitti.

Oltretutto, tale revisione si è inserita in un contesto dove, come si è già analizzato, sussistevano già delle clausole in grado di mitigare il rischio del concessionario, che infatti

aveva già ottenuto un contributo pubblico in relazione al primo anno di esercizio, coincidente con la crisi pandemica.

Alla luce di quanto esposto finora, va invitata l'Amministrazione a procedere ad una attenta verifica del PEF nel suo complesso, al fine di garantire nel tempo la corretta allocazione dei rischi.

L'equilibrio economico, infatti, va ovviamente riguardato anche dal punto di vista dell'Amministrazione – non solo del concessionario - in quanto il PEF va inteso anche come strumento funzionale a non trasferire extra-profitti al privato. Tali operazioni, altrimenti, per quanto meritevoli sotto il profillo dell'innovazione infrastrutturale, rischiano di trasformarsi in congegni finanziari di possibile socializzazione delle perdite e privatizzazione degli utili. È evidente perché in tale contesto dovrebbe inserirsi, a monte, una attenta analisi costi-benefici da parte dell'Amministrazione, che integra la dimensione finanziaria del PEF con una dimensione altresì sociale, in grado di valutare tutti i costi e benefici dell'investimento, dal punto di vista della collettività amministrata.

Sul punto, si rileva che l'Amministrazione, in istruttoria, non ha fornito alcuna analisi costi-benefici aggiornata del People Mover.

Dalla documentazione in atti sembra potersi solamente dedurre che i benefici derivanti dall'opera andavano verosimilmente rintracciati nell'impatto sul traffico cittadino e nell'indotto dell'opera medesima (così giustificandosi anche soppressione del precedente servizio di trasporto su gomma, motivata dal fatto del suo essere "concorrenziale" rispetto al People Mover), ma questi aspetti andrebbero prioritariamente individuati e poi costantemente misurati, da parte dell'Amministrazione, al fine di verificare, anche a posteriori, il raggiungimento degli obiettivi connessi alla realizzazione dell'opera e del servizio.

Va altresì rimarcato, come ulteriore elemento incidente sul complessivo equilibrio sotteso all'opera, che la Società concessionaria è partecipata al 25% da Tper, Società a propria volta a totale partecipazione pubblica.

L'acquisizione della partecipazione da parte sostanzialmente pubblica è già stata oggetto di procedura giurisdizionale, conclusasi con sentenza n. 105 del 2018 della Sezione I d'Appello della Corte dei conti. La pronuncia, sollevando in quella occasione i convenuti da ogni addebito, ha puntualmente rimarcato che alcun depauperamento di risorse pubbliche

doveva ritenersi sussistente in esito alla mera acquisizione di partecipazione. Ma ha altresì evidenziato, sebbene incidentalmente, che "è anche vero che si tratta sicuramente di un rischio, ossia di una possibilità di danno, di un "pericolo" di danno".

Occorre allora qui evidenziare che risultati di gestione di Marconi Express, nonostante i dati positivi sui passeggeri, appaiono finora tutt'altro che brillanti. Infatti, il conto economico degli ultimi cinque esercizi relativo alla Marconi Express presenta per tutti e cinque gli anni delle perdite, amplificatesi nel periodo pandemico ma non ancora rientrate (€ 426.902 nel 2018, € 395.011 nel 2019, € 1.452.949 nel 2020, 2021 € 3.115.529 nel 2021, € 1.579.241 nel 2022).

Questo ulteriore elemento della vicenda, quindi, ha finito per rappresentare un aggiuntivo elemento di traslazione del rischio di perdite da parte del capitale privato, posto che tali perdite vengono socializzate pro quota con parte pubblica.

Questo è dunque un ulteriore elemento di cui tener conto, da parte dell'Amministrazione, in vista di una auspicabile complessiva revisione del PEF.

In conclusione, l'analisi delle clausole contrattuali e degli sviluppi dell'operazione *People Mover* evidenzia la complessità e l'importanza di garantire un equilibrio economico sostenibile nel contesto delle partnership pubblico-privato. Le clausole che redistribuiscono il rischio tra concedente e concessionario sono essenziali per mitigare gli impatti derivanti da variazioni impreviste del flusso di utenza o da eventi straordinari come la pandemia. Tuttavia, è cruciale che l'Amministrazione assicuri un costante monitoraggio e una valutazione attenta dei costi e dei benefici dell'investimento, per garantire che tali operazioni non si traducano in un trasferimento di rischi o extra-profitti non compatibili con il pieno raggiungimento dell'interesse pubblico. La revisione periodica del Piano Economico Finanziario è pertanto necessaria per assicurare che l'equilibrio economico sia preservato nel lungo periodo e che l'operazione continui a fornire valore pubblico e trasparenza nell'allocazione delle risorse. Giova evidenziare, in questo quadro, che la previsione di provvidenze pubbliche a ripiano dei mancati ricavi del concessionario del pubblico trasporto nel periodo interessato dalla pandemia è stata riconnessa a una precisa analisi a consuntivo del ciclo costi/ricavi, e non (come nella specie) a fronte di una valutazione forfettaria presuntiva; in altre parole, solo a fronte della verifica del mancato ricavo l'Ente pubblico è

chiamato a provvedere al giustificato riequilibrio di bilancio, ovvero alla variazione delle previsioni contrattuali.

Parcheggio Michelino

Il Piano Generale del Traffico Urbano (PGTU), esecutivo dal 2001, prevedeva il potenziamento del parcheggio Michelino per dare risposta alla carenza di posti auto nella zona fieristica individuando, tra l'altro, lo strumento del project financing come modello realizzativo ai sensi dell'allora vigente legge quadro sui lavori pubblici (L. 11 febbraio 1994, n. 109); la realizzazione di tale intervento infrastrutturale era contemplata altresì dagli atti consiliari relativi al progetto di Metropolitana e nell'Accordo Territoriale per il potenziamento del Quartiere Fieristico tra Provincia di Bologna, Comune di Bologna e Fiere Internazionali di Bologna. L'obiettivo era quindi ridurre l'occupazione per la sosta dell'utenza fieristica sulla viabilità ordinaria, come componente essenziale delle problematiche di viabilità, accessibilità e sosta nella zona fieristica.

Dopo l'espletamento della relativa procedura di gara, con atto dirigenziale del 14 luglio 2006, si stabilì di procedere all'affidamento della concessione di costruzione e gestione del parcheggio pubblico multipiano "Michelino" alla Associazione Temporanea di Imprese (ATI) costituita da Bologna Fiere S.p.A., Autostrade per l'Italia S.p.A., Adanti S.p.A., Consorzio Cooperative Costruzioni, l'Operosa Soc. Coop a r.l., Saba Italia S.p.A., approvando altresì la relativa convenzione che regolava la concessione, sulla base del Piano Economico e Finanziario (PEF) basato su determinati parametri economico-gestionali.

Nel 2006 nacque quindi la società di progetto Bologna & Fiera Parking che, ai sensi ai sensi dell'art. 37-*quinquies* della L. 109/1994, è subentrata all'ATI nel rapporto di convenzione con il Comune di Bologna.

Nel 2009, il concessionario inviò al Comune le prime richieste di riequilibrio del PEF, in cui veniva attribuita la grave difficoltà finanziaria del concessionario ad asseriti mancati adempimenti da parte dell'Amministrazione comunale, tra cui, ad esempio, la mancata realizzazione della rete metrotranviaria, la carenza di controlli sulla sosta abusiva da parte della Polizia Municipale e la variazione degli strumenti urbanistici: tutti fattori ritenuti dal concessionario addebitabili all'Amministrazione ed in grado meno appetibili alcune aree del quartiere fieristico sulle quali il concessionario vantava il diritto di superficie.

L'Amministrazione replicò alle singole questioni sollevate nel corso del tempo e vi fu poi un confronto con il concessionario, a seguito del quale emerse l'opportunità di approfondire la problematica della eccessività onerosità sopravvenuta, che è istituto di natura civilistica (art. 1467 cc) diversa dall'ipotesi di riequilibrio del PEF ai sensi dell'art. 143 del Codice dei contratti al tempo vigente.

In particolare, la Società Bologna Parking, anche sulla scorta di un parere espresso dall'Autorità di Vigilanza per i Contratti Pubblici (del. n. AG 39/2012 del 6 marzo 2013), chiedeva di ripristinare l'equilibrio contrattuale invocando l'istituto della eccessiva onerosità sopravvenuta ex art. 1467 c.c.; istituto che, come noto, mira a tutelare i contraenti dal subire le conseguenze legate al verificarsi di situazioni straordinarie e non prevedibili al momento della conclusione del contratto, che spostino su uno di essi gli esiti negativi di un rischio non legato alla normale alea contrattuale, salvaguardando così l'equilibrio negoziale impresso dalle parti nel sinallagma fondato sul principio di corrispettività delle prestazioni.

Nel 2014, venne affidato alla ditta Ernst & Young Financial-Business Advisors S.p.A. un servizio di supporto al RUP, relativamente alla procedura di valutazione della richiesta di riequilibrio del PEF; successivamente, ci furono varie interlocuzioni col concessionario, che propose dei correttivi.

L'Amministrazione comunale, sulla base dello studio, per l'interesse pubblico al mantenimento del parcheggio ed al fine di evitare un contenzioso, nel settembre 2015 formulò alla società una proposta transattiva, richiamandosi a precedenti deliberazioni ANAC e giurisprudenza in materia.

Considerata la novità della questione e considerato che la proposta era in gran parte al di fuori delle previsioni contrattuali, rischiando di configurare nella sostanza un "sostegno" alla Società nella crisi economica riscontrata, diretto ad attutire il rischio di impresa che pur la società si era assunta, l'Amministrazione espressamente condizionò la validità della proposta al parere favorevole di ANAC.

La Società comunicò di accettare tale proposta transattiva condizionata al parere ANAC ma con il prolungamento di 37 anni della concessione e con una revisione del canone di locazione già pattuito in convenzione dal 31° anno di gestione.

Conseguentemente, in assenza del parere di ANAC, il Comune, nel maggio 2017 formalizzò un'offerta transattiva, che venne rigettata dal concessionario, il quale presentò

invece ricorso al Tribunale di Bologna (causa n. 12261/18 R.G.), chiedendo di condannare il Comune di Bologna ad un risarcimento danni per una somma variabile da 92 a 145 milioni di euro, secondo una serie di calcoli indicati nel ricorso medesimo.

In estrema sintesi, il fulcro della discordanza tra le posizioni del Comune e del Concessionario risiedeva nel fatto che quest'ultimo muoveva dal presupposto che il Comune dovesse garantire per tutta la durata del rapporto contrattuale il rendimento che la società concessionaria aveva ipotizzato nel PEF, ritenendo che la controprestazione garantita fosse non il diritto di gestire, ma il diritto a conseguire il valore economico della prestazione, fissato dal concessionario stesso nel proprio PEF. Il concessionario in sostanza adduceva a sostegno delle proprie domande esclusivamente il peggioramento dei risultati economici.

Il Giudice del Tribunale di Bologna, con ordinanza del 31 agosto 2019, invitò caldamente le due parti a trovare una soluzione amichevole, con rinuncia al contenzioso; inoltre, in parallelo a tale contenzioso, il concessionario nell'ottobre 2020 chiese al Comune l'avvio del procedimento di revisione del PEF a causa dell'epidemia da Covid-19, facendo riferimento in particolare ai provvedimenti temporanei di sospensione della tariffazione della sosta su strada, decisi dall'Amministrazione comunale nella primavera del 2020; richiesta integrata nel 2021 a seguito del perdurare dell'emergenza sanitaria e della conseguente interruzione dell'attività fieristica.

A seguito di interlocuzioni con la controparte, il Comune si rese disponibile a svolgere una valutazione complessiva, comprendente sia il contenzioso già in essere che l'ulteriore richiesta di riequilibrio del PEF causa Covid-19; pertanto, si giunse ad una transazione che riconosceva 3 milioni di euro al concessionario (somma che trovava copertura nel fondo contenzioso presente nella quota accantonata del risultato di amministrazione del rendiconto 2020).

Unitamente al pagamento di tale somma, la proposta transattiva ha previsto un prolungamento della concessione di 3 anni, che porta la durata complessiva da 53 a 56 anni, fissando così la nuova scadenza al 27 giugno 2063, con la specificazione che il canone spettante al Comune dal 31° anno di gestione slitterà al 34° anno, ossia dal 2041.

Con deliberazione consiliare del 7 febbraio 2022 il Comune ha quindi formalizzato l'approvazione della proposta transattiva.

In merito a tale vicenda, si deve osservare come essa dimostri che il rapporto con il

concessionario deve essere definito attentamente attraverso il contratto, affinché le cause di revisione del PEF siano specificamente individuate.

Ciò consente di meglio definire l'equilibrio economico-finanziario e di evitare contenzioso, anche solo potenziale, con l'inevitabile rischio, in ciò insito, di dispendio di risorse pubbliche aggiuntive.

Tutto ciò sembra essere mancato nella fattispecie, posto che il concessionario ha interpretato il contratto nel senso che il Comune dovesse garantire per tutta la durata del rapporto contrattuale il rendimento ipotizzato nel PEF, quindi non il semplice diritto di gestire, ma il diritto a conseguire il valore economico della prestazione fissato dal concessionario stesso nel proprio PEF.

Le vicende finanziarie relative ad alcuni dei più importanti progetti di partenariato del Comune mostrano che tali operazioni, pur rappresentando una opportunità fondamentale di indirizzamento del capitale privato a finalità pubblicistiche, possono, se non attentamente gestite, trasformarsi in strumento di possibile socializzazione delle perdite e privatizzazione degli utili.

La corretta definizione del piano economico-finanziario (PEF) è fondamentale per mantenere l'equilibrio durante l'intera durata del contratto, ma deve essere inteso anche come strumento di tutela del soggetto pubblico concedente, specie per quanto attiene alla corretta allocazione dei rischi.

Quanto alle revisioni, l'art. 192 del Codice dei contratti ne prevede ora la possibilità in caso di eventi straordinari e imprevedibili, che influenzino significativamente l'equilibrio finanziario, garantendo comunque che i rischi siano mantenuti per l'operatore economico come concordato all'inizio del contratto. Questa pratica era già nota nella vigenza del vecchio Codice, dove la revisione del PEF è contemplata in situazioni di eventi esterni che incidono sull'equilibrio economico-finanziario. È comunque responsabilità del concedente valutare e formalizzare tali circostanze, per garantire un corretto trasferimento dei rischi e prevenire revisioni basate su situazioni soggettive del concessionario.

Ancora più a monte, preme ricordare che le più importanti operazioni di partenariato richiedono un'attenta analisi costi-benefici da parte dell'Amministrazione per determinare se un investimento è vantaggioso per la collettività. Questa metodologia traduce le conseguenze economiche e sociali in termini monetari per valutare se i benefici superano i costi. L'analisi

costi-benefici, integrata con il PEF, aiuta a massimizzare i benefici sociali, consentendo decisioni informate nella gestione delle risorse pubbliche.

Il Collegio invita tutti gli organi di controllo interno (cfr. del. n. 93/2022/VSGC, sul sistema di controllo interno del Comune di Bologna) e l'Organo di revisione nell'ambito dei propri generali doveri di vigilanza, a tener conto delle indicazioni fornite, riservandosi ogni successiva verifica in relazione ai prossimi cicli di controllo.

2.8.2 Comune di Ravenna

Anche relativamente al Comune di **Ravenna** (*cfr.* ***delib. n. 46/2024/PRSE***) la Sezione ha ritenuto approfondire gli aspetti relativi alle operazioni di partenariato pubblico-privato. In particolare, l'intervento riguardante la nuova piscina comunale situata in via Falconieri (finanziato con fondi PNRR per € 6.985.000) si configura come demolizione dell'impianto natatorio esistente e ricostruzione ed ampliamento dello stesso con annessi nuovi spazi per la pratica del nuoto e relative funzioni di servizio e supporto all'attività sportiva. Il nuovo intervento garantisce e migliora il servizio sportivo comunale utilizzando le dotazioni dell'area esistente quali gli adiacenti parcheggi pubblici, gli accessi all'area e i collegamenti esterni; inoltre, ad integrazione della funzione sportiva principale relativa alla pratica del nuoto, è prevista la realizzazione di una struttura coperta leggera che conterrà n.4 campi da Padel, e all'interno del nuovo complesso saranno presenti i relativi spazi di servizio a supporto di tale attività.

La soluzione si inserisce a livello urbanistico in una sostituzione edilizia che garantirà il rispetto delle normative in materia di risparmio energetico (CAM), con conseguenze positive nella diminuzione di produzione di CO2, consumo del suolo e sostenibilità ambientale.

Il Comune ha rappresentato che lo studio di fattibilità presentato a luglio 2022 ed approvato con la delibera di Giunta comunale n. 459/2022 prevede un investimento complessivo di € 20.142.605,50 (di cui € 16.482.000,00 per lavori, ed € 506.822,00 per oneri per la sicurezza), oltre ad IVA, per un totale complessivo di € 22.491.040,07. La proposta prevedeva un contributo pubblico, da parte del Comune di Ravenna, (art 180 c. 6 del D. Lgs. n. 50/2016) pari ad € 6.350.000,00 oltre ad IVA per € 635.000,00 a cui va aggiunto il valore

della fidejussione richiesta di € 3.500.000,00. La somma del prezzo richiesto quale contributo pubblico e dell'importo della fideiussione è pari al 48,9% del costo dell'investimento.

Il finanziamento complessivo derivante da PNRR per l'intervento in oggetto ammonta pertanto ad € 6.985.000,00 pari all'importo complessivo del contributo pubblico previsto, IVA compresa. In fase di gara il concessionario ha offerto un ribasso dell'1% sull'importo del contributo pubblico per un importo totale IVA compresa pari ad € 6.915.150,00.

Il Comune ha specificato che, ai fini della **valutazione della convenienza** per l'Amministrazione del ricorso al **partenariato pubblico-privato (PPP)** è stato utilizzato il metodo del *Public Sector Comparator (*PSC): tale metodologia si propone di individuare la convenienza di una operazione mediante la determinazione del *Value for Money*, derivante dal confronto del valore del progetto proposto nelle due ipotesi di realizzazione, ossia appalto tradizionale bandito dalla pubblica amministrazione e PPP, dove il PSC è l'ipotetico costo (o valore) del progetto aggiustato per il rischio realizzato direttamente dall'Amministrazione tramite appalto.

Tramite questa analisi – ha affermato l'Amministrazione - sono stati quantificati i rischi trasferibili che presentano il maggiore impatto sulla stima del PSC e che sono ragionevolmente stimabili da una analisi del rischio. I rischi quantificati sono stati i seguenti:

- rischio di progettazione;
- rischio di costruzione;
- rischio di gestione;
- rischio di manutenzione;
- rischio di domanda.

Ai fini della valutazione dell'impatto di ciascun rischio sul PSC, il Comune ha ipotizzato, per ciascuna delle variabili considerate, un intervallo di variazione del valore attualizzato (nullo, lieve, moderato e forte), stimando la probabilità che l'evento avverso si verifichi. Il prodotto del valore dell'impatto con la probabilità associata costituisce il valore atteso del rischio attualizzato.

L'analisi svolta ha consentito di determinare il costo del progetto in esame nel caso di realizzazione mediante appalto da parte della PA e nel caso di attuazione mediante il ricorso al PPP: dal confronto tra il valore del PSC ed il VAN del PPP si ricava il cosiddetto Value for Money del progetto.

Il valore complessivo del PSC aggiustato per il rischio è pari a -20.162.672 euro, mentre il VAN del PPP è pari a -13.268.600 euro. La differenza tra i due valori, di circa 6,9 milioni di euro, costituisce il Value for Money del progetto nell'ipotesi di realizzazione mediante PPP; pertanto, l'analisi svolta ha fatto emergere la convenienza per l'Amministrazione della realizzazione mediante PPP rispetto alla realizzazione tramite appalto.

La Sezione, nel riservarsi ogni approfondimento istruttorio in occasione di prossimi cicli di controllo, ha valutato positivamente il supporto, dal lato dell'Amministrazione comunale, di una attenta analisi del costi-benefici, a supporto di decisioni ragionate in merito all'utilizzo, o meno, dello strumento del partenariato.

2.9 RIGASSIFICATORE, PROGETTO E RISORSE PER COMPENSAZIONE AMBIENTALE

Dall'analisi del rendiconto 2022 del Comune di **Ravenna** (*cfr.* ***delib. n. 46/2024/PRSE***) la Sezione ha evidenziato che il Comune è interessato dalla realizzazione dell'impianto rigassificatore, progetto e risorse per compensazione ambientale.

Nei precedenti cicli di controllo, il Comune era stato destinatario della deliberazione n. 91/2022/PRSE del 29 giugno 2022, in relazione al rendiconto 2020 e al bilancio di previsione 2021-2023, con cui questa Sezione regionale di controllo aveva rilevato un'elevata incidenza dei residui attivi all'interno del risultato di amministrazione, una scarsa percentuale di riscossione delle entrate proprie sia in conto competenza che in conto residui, e l'invio non tempestivo di alcuni prospetti di verifica dei debiti e crediti reciproci con i propri enti strumentali e le società controllate e partecipate.

In sede istruttoria il Magistrato istruttore ha richiesto al Comune di fornire chiarimenti in merito all'impianto rigassificatore, progetto e risorse per compensazione ambientale.

È opportuno in questa sede rammentare altresì che, con decreto del Presidente del Consiglio dei Ministri dell'8 giugno 2022, registrato dalla Corte dei Conti in data 10 giugno 2022 e trasmesso al Presidente della Giunta regionale in data 16 giugno 2022, il Presidente della Regione Emilia-Romagna è stato nominato Commissario straordinario di Governo per la realizzazione delle opere finalizzate all'incremento della capacità di rigassificazione nazionale mediante unità galleggianti di stoccaggio e rigassificazione da allacciare alla rete di trasporto esistente nella Regione Emilia-Romagna, ai sensi e per le finalità di cui all'art. 5

del D. L. 17 maggio 2022, n. 50, rubricato "Misure urgenti in materia di politiche energetiche nazionali".

In data 8 luglio 2022, è pervenuta alla Regione Emilia-Romagna istanza da parte della società Snam FSRU Italia S.r.l. per l'autorizzazione del progetto dell'opera "FSRU Ravenna e Collegamento alla Rete Nazionale Gasdotti", acquisita agli atti della Regione nella stessa data; tale progetto prevede di ormeggiare un mezzo navale tipo FSRU (*Floating Storage* and *Regasification Unit*) al largo di Punta Marina (Ravenna), in grado di stoccare fino a 170 mila metri cubi di Gas Naturale Liquefatto (GNL), rigassificarlo e trasferirlo alla Rete Nazionale Gasdotti. Il progetto comprende le opere necessarie alla connessione con la Rete Nazionale Gasdotti funzionali all'esercizio della FSRU; è inoltre prevista la realizzazione di un impianto di regolazione, filtraggio e correzione dei parametri per l'immissione del gas nella rete nazionale. Al fine di garantire l'alimentazione dell'energia elettrica all'impianto, Snam FSRU Italia S.r.l. ha richiesto un punto di connessione alla Società E-distribuzione che ha proposto la realizzazione di un elettrodotto a Media Tensione (15 kV) di lunghezza pari a circa 4 km, per una potenza pari 5 MW; l'entrata in esercizio del Progetto FSRU Ravenna è previsto entro settembre 2024. Il terminale sarà progettato per avere una vita utile pari a 25 anni dalla data di inizio esercizio e che opererà per l'intero periodo senza la necessità di lasciare l'ormeggio per attività di manutenzione.

In data 28 ottobre 2022 è stato sottoscritto il verbale conclusivo della conferenza di servizi per il Procedimento Unico finalizzato al rilascio dell'Autorizzazione alla costruzione ed esercizio del progetto Emergenza Gas - "FSRU Ravenna e Collegamento alla Rete Nazionale Gasdotti".

Con Decreto n. 3 emesso in data 7 novembre 2022, il Commissario Straordinario di Governo per il rigassificatore di Ravenna ha autorizzato Snam FSRU alla realizzazione dell'opera denominata "FSRU Ravenna e Collegamento alla Rete Nazionale Gasdotti".

Il Comune ha rappresentato che, relativamente al progetto di cui sopra, sono previste come opere di mitigazione ambientale la rinaturalizzazione delle aree circostanti mediante interventi di forestazione con percorsi di fruizione ambientale e realizzazione di un percorso ciclabile di collegamento tra via del Molinetto e via Trieste.

Inoltre, sono previste alcune opere di compensazione ambientale, quali l'adeguamento e collegamento del percorso ciclabile fra via Canale Molinetto e via delle

Americhe a Punta Marina, la riqualificazione urbana di viale dei Navigatori a Punta Marina, e l'efficientamento energetico della pubblica illuminazione comunale unitamente alla riqualificazione energetica di edifici pubblici.

Per le opere di compensazione e mitigazione ambientale, Snam RG e Snam FSRU riconosceranno al Comune un importo onnicomprensivo non superiore a 10 milioni di euro, da destinarsi alla realizzazione degli interventi sopra riportati.

A tale proposito, la Sezione intende rammentare quanto segue.

La normativa ambientale deve molto al concetto di esternalità, una categoria dell'analisi microeconomica con cui si intende l'insieme degli effetti, che possono essere negativi o positivi, causati da un'attività di produzione o di consumo di un soggetto, nei confronti del benessere di un altro soggetto, senza che chi subisce tali effetti riceva una compensazione o paghi un prezzo. In particolare, le esternalità negative si hanno quando il soggetto responsabile di impatti negativi non corrisponde al danneggiato un prezzo pari al danno o costo subito.

In tale contesto, la normativa ambientale prevede misure a compensazione dei costi sociali esternalizzati da attività produttive, come nella specie deve intendersi il rigassificatore, che chiaramente ha un impatto ambientale significativo.

Innanzitutto, quindi, è necessario distinguere le opere di mitigazione ambientale, volte a ridurre l'impatto ambientale ad una misura più tollerabile, dalle opere di compensazione ambientale, ossia quelle opere volte a rifondere il territorio dalle esternalità negative.

Le opere di compensazione vanno individuate analizzando gli effetti dell'intervento sulle caratteristiche dei luoghi, identificando le opportune opere "risarcitorie" degli impatti non mitigabili.

Per farlo, è necessario effettuare una valutazione di impatto ambientale (VIA), come previsto dal c. 1 dell'art. 46 del D. L. 1° ottobre 2007, n. 159, relativo alle procedure di autorizzazione per la costruzione e l'esercizio di terminali di rigassificazione di gas naturale liquefatto.

La valutazione ambientale ha la finalità di assicurare che l'attività antropica sia compatibile con le condizioni per uno sviluppo sostenibile, e quindi nel rispetto della capacità rigenerativa degli ecosistemi e delle risorse, della salvaguardia della biodiversità e di un'equa distribuzione dei vantaggi connessi all'attività economica. La procedura di VIA

viene strutturata sul principio dell'azione preventiva, in base al quale la migliore politica ambientale consiste nel prevenire gli effetti negativi legati alla realizzazione dei progetti anziché combatterne successivamente gli effetti. La VIA nasce come strumento per individuare, descrivere e valutare gli effetti di un progetto su alcuni fattori ambientali e sulla salute umana.

La VIA è disciplinata dal Codice dell'ambiente (D. Lgs n. 152/2006), che riorganizza la legislazione italiana in materia ambientale cercando di superare tutte le discrepanze con le direttive europee pertinenti; esso all'art. 4 c. 4 sancisce che la valutazione ambientale di piani e programmi che possono avere un impatto significativo sull'ambiente ha la finalità di garantire un elevato livello di protezione dell'ambiente e contribuire all' integrazione di considerazioni ambientali all'atto dell'elaborazione, dell'adozione e approvazione di detti piani e programmi assicurando che siano coerenti e contribuiscano alle condizioni per uno sviluppo sostenibile. Inoltre, la valutazione ambientale dei progetti ha la finalità di proteggere la salute umana, contribuire con un miglior ambiente alla qualità della vita, provvedere al mantenimento delle specie e conservare la capacità di riproduzione degli ecosistemi in quanto risorse essenziali per la vita. A questo scopo essa individua, descrive e valuta, in modo appropriato, per ciascun caso particolare e secondo le disposizioni del presente decreto, gli impatti ambientali di un progetto come definiti all'art. 5, c. 1, lettera c).

L'art. 273, in particolare, si applica anche ai rigassificatori (c. 15 lett. i)

La valutazione di impatto ambientale, quindi, va attentamente vagliata, dal soggetto sul cui territorio l'opera viene attuata, in modo da farsi corrispondere quanto dovuto per opere di mitigazione e compensazione, sia per le esternalità negative connesse alla costruzione dell'opera, come la rinaturalizzazione delle aree circostanti, ma anche ponendo attenzione alle eventuali esternalità negative derivanti dal suo mantenimento a regime.

In tale contesto, è necessario inoltre che il Comune di Ravenna realizzi gli investimenti finanziati con le misure di compensazione monetaria, necessarie a ripristinare l'equilibrio economico complessivo tra costi e benefici sociali.

Nel riservarsi ogni opportuno approfondimento istruttorio nei prossimi cicli di controllo, la Sezione intende qui richiamare l'attenzione sulla necessità di un continuo e attento monitoraggio, da parte degli organi di controllo interno del Comune, dei costi

ambientali e della realizzazione degli interventi in grado di apportare benefici compensativi alla collettività di riferimento.

In conclusione, in esito all'istruttoria svolta sul Comune di Ravenna, la Sezione ha richiamato l'attenzione del Comune ad un attento monitoraggio della gestione relativa al rigassificatore. Le attività di verifica concomitante chiamano in causa non solo i responsabili dei servizi di controllo interno e l'Organo di revisione, ma anche i decisori politici e i responsabili dei servizi tecnici di supporto, al fine di garantire che tali operazioni continuino a fornire valore pubblico e trasparenza nell'allocazione delle risorse.

2.10 IL CASO DEL COMUNE DI RIMINI

Il Comune di Rimini figurava tra gli enti selezionati con Decreto Presidenziale n. 73/2023, da assoggettare al controllo finanziario ai sensi dell'art. 1, c. 166 e ss., L. n. 266/2005, in quanto presentanti gestioni di maggiore impatto finanziario.

Ai sensi delle linee guida per la redazione delle relazioni inerenti al rendiconto dell'esercizio 2022, approvate dalla Sezione delle autonomie con deliberazione n. 8/2023/INPR, e delle linee-guida per la relazione dell'Organo di revisione economico-finanziaria sul bilancio di previsione 2023-2025, approvate dalla Sezione delle autonomie con deliberazione n. 7/SEZAUT/2023/INPR, sono state esaminate le risultanze del rendiconto 2022 e del bilancio preventivo 2023/25 del Comune di Rimini. Il Magistrato istruttore ha condotto l'istruttoria richiedendo al Comune di fornire chiarimenti in merito ad otto ambiti; successivamente al riscontro da parte dell'Ente delle richieste istruttorie, in data 10 ottobre 2024 è pervenuta alla Sezione, via PEC, dall'Ispettorato Generale dei Servizi Ispettivi di Finanza Pubblica una relazione inerente alla verifica amministrativo-contabile eseguita sul Comune di Rimini tra il 25 febbraio e il 4 giugno 2024, dalla quale sono emersi due rilievi, uno dei quali riguardante il mancato raggiungimento dell'equilibrio di bilancio di parte corrente, in fase sia di previsione iniziale, negli esercizi 2020 e 2023, sia di previsione definitiva, in tutti gli esercizi considerati (2019-2023).

Alla luce di tale verifica ispettiva e soprattutto di tale ultimo rilievo, considerato che sia dal questionario sul bilancio preventivo 2023/2025 sia dal parere dell'Organo di revisione

sul bilancio di previsione 2023/2025 emergeva il rispetto degli equilibri nei termini previsti dall'art. 162 del TUEL, nonché il rispetto del saldo di competenza d'esercizio, non negativo, ai sensi dell'art. 1, c. 821, L. 30 dicembre 2018, n. 145, con riferimento ai prospetti degli equilibri modificati dal D.M. 1° agosto 2019 e ss.mm, il Collegio ha ritenuto opportuno attendere che il Comune presenti le proprie controdeduzioni, nel termine di 120 giorni dalla data di ricevimento della nota di trasmissione della relazione ispettiva come da normativa (D. Lgs. n. 123/2011 e Linee-guida dei Servizi Ispettivi di Finanza Pubblica del 6 settembre 2016)."

Pertanto, gli esiti del controllo finanziario ai sensi dell'art. 1, c. 166 e ss., L. n. 266/2005 sul rendiconto 2022 e sul bilancio di previsione 2023-2025 - ancora in corso alla data di stesura della presente relazione - saranno diffusi presumibilmente nel corso dell'anno corrente.

3 GLI ENTI ALLUVIONATI AI SENSI DEL DL N. 61/2023

3.1 GLI EVENTI ALLUVIONALI E GLI ATTI CONSEGUENTI

Come noto, nel maggio del 2023 il territorio delle province di Bologna, di Forlì-Cesena, di Modena, di Ravenna, di Reggio-Emilia e di Ferrara è stato interessato da eventi meteorologici di elevata intensità, per via di precipitazioni forti e insistenti che hanno portato alla rottura degli argini di 23 corsi d'acqua, determinando una grave situazione di pericolo per l'incolumità delle persone e per la sicurezza dei beni pubblici e privati.

Inoltre, partire dal 16 maggio si sono verificate ulteriori avversità meteorologiche, che oltre ad interessare i territori delle province sopra specificate hanno colpito anche il territorio della provincia di Rimini. Tali eventi, oltre ad aver causato l'esondazione di corsi d'acqua, hanno provocato lo smottamento di versanti, allagamenti, movimenti franosi, l'isolamento di alcune località, l'evacuazione di numerose famiglie dalle loro abitazioni, gravi danneggiamenti alle infrastrutture viarie, ad edifici pubblici e privati, alle opere di difesa idraulica ed alla rete dei servizi essenziali.

Va evidenziato che, in tale contesto emergenziale, per far fronte agli ingenti danni, al fine di garantire una prima assistenza alla popolazione evacuata ed assicurare il supporto necessario al sistema dei soccorsi, oltre a fornire un'adeguata e rapida messa in sicurezza delle infrastrutture, dei beni pubblici e privati, delle strade e di quanto gravemente interessato dall'alluvione, si sono succeduti una serie di atti, tra i quali si ricordano quelli di seguito esposti, citati anche nelle varie deliberazioni relative al controllo finanziario sugli enti cd. "alluvionati".

Dapprima, è intervenuta la delibera del Consiglio dei ministri del 4 maggio 2023, che ha dichiarato lo stato di emergenza "*in conseguenza delle avverse condizioni meteorologiche che, a partire dal giorno 1° maggio 2023, hanno colpito il territorio delle Province di Reggio-Emilia, di Modena, di Bologna, di Ferrara, di Ravenna e di Forli-Cesena*".

Successivamente, l'Ordinanza del Capo del Dipartimento della Protezione Civile OCDPC n. 992 dell'8 maggio 2023 denominata "*Primi interventi urgenti di protezione civile in conseguenza delle avverse condizioni meteorologiche che, a partire dal giorno 1° maggio 2023, hanno colpito il territorio delle province di Reggio-Emilia, di Modena, di Bologna, di Ferrara, di Ravenna e*

di Forlì-Cesena", all'art. 3 c. 2, ha espressamente previsto che "*per l'espletamento delle attività previste dalla presente ordinanza, il Commissario delegato ed i soggetti attuatori, possono avvalersi, ove ricorrano i presupposti, delle procedure di cui agli articoli 63 e 163 del decreto legislativo 18 aprile 2016, n. 50 in materia di contratti pubblici relativi a lavori, servizi e forniture. Con riferimento alle procedure di somma urgenza, i termini per la redazione della perizia giustificativa di cui al comma 4 dell'articolo 163 del decreto legislativo 18 aprile 2016, n. 50 e per il controllo dei requisiti di partecipazione di cui al comma 7 dell'articolo 163 del decreto legislativo 18 aprile 2016, n. 50 possono essere derogati, di conseguenza è derogato il termine di cui al secondo periodo del comma 10 dell'articolo 163 del decreto legislativo 18 aprile 2016, n. 50*".

Dopo gli eventi alluvionali che hanno aggravato la situazione a partire dal 16 maggio 2023, sono intervenute le delibere del Consiglio dei ministri del 23 e del 25 maggio 2023, riguardanti l'estensione degli effetti dello stato di emergenza - dichiarato con delibera del Consiglio dei ministri del 4 maggio 2023 -, al territorio delle Province di Reggio-Emilia, di Modena, di Bologna, di Ferrara, di Ravenna, di Forlì-Cesena e di Rimini;

In seguito, sono state emanate ulteriori Ordinanze del Capo dipartimento di Protezione civile - Ocdpc n. 997 del 24 maggio 2023, n. 998 e n. 999 del 31 maggio 2023, n. 1003 del 14 giugno 2023, n. 1010 del 22 giugno 2023, n. 1027 del 3 ottobre 2023, n. 1045 del 14 dicembre 2023 e n. 1080 del 15 marzo 2024, aventi sempre ad oggetto "*Ulteriori interventi urgenti di protezione civile in conseguenza delle avverse condizioni meteorologiche che, a partire dal giorno 1° maggio 2023, hanno colpito il territorio delle province di Reggio-Emilia, di Modena, di Bologna, di Ferrara, di Ravenna, di Forlì-Cesena e Rimini*".

Il Presidente della Regione Emilia-Romagna, il 28 maggio 2023 ha emesso il decreto n. 74, recante misure di primo intervento di protezione civile in conseguenza delle alluvioni, seguito poi da altri decreti contenenti ulteriori Piani di intervento e rimodulazioni degli stessi.

Il 1° giugno 2023 è intervenuto il D.L. n. 61, rubricato "*Interventi urgenti per fronteggiare l'emergenza provocata dagli eventi alluvionali verificatisi a partire dal 1° maggio 2023 nonché disposizioni urgenti per la ricostruzione nei territori colpiti dai medesimi eventi*", conv. in L. n. 100 del 31 luglio 2023, che ha previsto, oltre alla sospensione o proroga dei termini fiscali, contributivi, giudiziari e di altro tipo, stanziamenti per oltre 1,6 miliardi di euro.

In data 25 agosto 2023, il Commissario straordinario alla ricostruzione nel territorio delle Regioni Emilia-Romagna, Toscana e Marche ha firmato l'Ordinanza n. 6, che disciplina le modalità attraverso le quali provvedere, in esito alla ricognizione degli interventi realizzati in regime di somma urgenza segnalati dalle regioni Emilia-Romagna e Marche, al finanziamento degli interventi eseguiti nei territori colpiti dall'emergenza e caratterizzati dal requisito della "somma urgenza".

In aggiunta, è opportuno ricordare che tale lavoro di ricognizione e finanziamento è proseguito nel corso dell'esercizio successivo, il 2024: infatti, il Commissario Straordinario è intervenuto emanando ulteriori ordinanze (tra le quali si ricordano la n. 19 del 12 gennaio 2024, rubricata "*Finanziamento di ulteriori interventi eseguiti nei territori colpiti dall'emergenza, caratterizzati dal requisito di somma urgenza in esito alla ulteriore ricognizione degli interventi realizzati in regime di somma urgenza segnalati dalle Regioni Emilia-Romagna e Marche*", con la quale il Commissario straordinario ha provveduto, in esito a ulteriore ricognizione degli interventi realizzati in regime di somma urgenza segnalati dalle Regioni Emilia-Romagna e Marche, al finanziamento di ulteriori interventi eseguiti nei territori colpiti dall'emergenza; la n. 24 del 26 aprile 2024, denominata "*Urgenti necessità strutture scolastiche e sportive*", che ha disciplinato le modalità mediante le quali provvedere, in esito alla ricognizione degli interventi di ricostruzione, di ripristino e di riparazione per le più urgenti necessità, al finanziamento del piano degli interventi di messa in sicurezza e ripristino delle strutture scolastiche e delle strutture sportive; la n. 26 del 13 giugno 2024, rubricata "*Piano degli interventi di messa in sicurezza e ripristino della rete di distribuzione dei servizi essenziali*", che ha indicato le modalità mediante le quali finanziare, in esito alla ricognizione degli interventi di ricostruzione, di ripristino e di riparazione per le più urgenti necessità, il piano degli interventi di messa in sicurezza e ripristino della rete di distribuzione dei servizi essenziali; la n. 28 del 15 luglio 2024, con cui il Commissario straordinario ha provveduto al finanziamento di ulteriori interventi da eseguire nei territori colpiti dall'emergenza; la n. 33 emanata il 9 settembre 2024, focalizzata al finanziamento di ulteriori interventi di ricostruzione, di ripristino e di riparazione per le più urgenti necessità dei territori colpiti, aventi nesso di causalità con gli eventi alluvionali verificatisi nel maggio 2023, riepilogati in allegato al provvedimento. In tale elenco sono compresi anche gli interventi già realizzati e

da realizzare da ANAS e RFI sulle infrastrutture in concessione, danneggiate dai richiamati eventi alluvionali).

A livello normativo, particolare importanza riveste l'art. 19 del D.L. n. 61/2023, in ordine al quale, in caso di somma urgenza relativa all'immediata esecuzione di lavori o all'immediata acquisizione di servizi e forniture necessari a fronteggiare gli eventi alluvionali verificatisi a partire dal 1° maggio 2023, per i quali è stato dichiarato lo stato di emergenza con delibere del Consiglio dei ministri del 4 maggio 2023, del 23 maggio 2023 e del 25 maggio 2023, si applicano, a decorrere dalla data di entrata in vigore del presente decreto, le disposizioni di cui all'articolo 140 del codice dei contratti pubblici, di cui al decreto legislativo 31 marzo 2023, n. 36, in deroga all'art. 229, c. 2, del medesimo decreto legislativo. Medesima situazione (applicazione del Codice dei contratti, art. 140, in deroga all'art. 229 c. 2) per gli appalti pubblici di lavori, forniture e servizi per la realizzazione degli interventi previsti dall'articolo 25, comma 2, lettere a), b) e c), del codice della protezione civile, necessari a fronteggiare gli eventi alluvionali di cui sopra.

Si coglie quindi un *favor* del legislatore rispetto allo snellimento e alla flessibilità delle procedure per gli enti che hanno subito questo tipo di eventi, al fine di ripristinare la situazione preesistente e di risolvere celermente le emergenze.

La legge di conversione del D.L. n. 61/2023, n. 100 del 31 luglio 2023, ha inserito all'interno del decreto legislativo gli articoli da 20-*bis* a 20-*duocecies*, volti a disciplinare il coordinamento delle procedure e delle attività di ricostruzione nei territori delle Regioni colpite dagli eventi alluvionali; in particolare, l'art. 20-*quinquies* ha disposto che nello stato di previsione del Ministero dell'economia e delle finanze venga istituito un apposito Fondo per la ricostruzione dei territori delle Regioni Emilia-Romagna, Toscana e Marche colpiti dall'alluvione, con uno stanziamento complessivo di 1.000 milioni di euro, ripartito in 500 milioni di euro per l'anno 2023, in 300 milioni di euro per l'anno 2024 e in 200 milioni di euro per l'anno 2025. A tale fondo, ai sensi del comma 2, affluiscono ulteriori complessivi 1.500 milioni di euro, rivenienti dalla riassegnazione di altre risorse affluite all'entrata del bilancio dello Stato. Al Commissario straordinario, come previsto dal comma 4, è intestata apposita contabilità speciale aperta presso la tesoreria dello Stato su cui sono assegnate le risorse provenienti dal Fondo.

La citata legge di conversione del D.L. n. 61/2023, ha, inoltre, aggiunto all'art. 19 del D.L. 61, un ulteriore comma, il 2-*bis*, che ha previsto che i Comuni indicati nell'allegato 1 annesso al presente decreto nonché le relative unioni di Comuni, Province e Città metropolitane possano adottare il provvedimento di riconoscimento delle spese per i lavori pubblici di somma urgenza, previsto dall'art. 191, c. 3, del TUEL, entro centocinquanta giorni dalla data di deliberazione della proposta da parte della Giunta, comunque entro il 31 dicembre dell'anno in corso.

3.2 LA DELIMITAZIONE DEL TERRITORIO ALLUVIONATO E I CONTROLLI EFFETTUATI DALLA SEZIONE

L'allegato 1 al D.L. n. 61/2023 contiene dunque un elenco dei territori colpiti dall'alluvione, distinti nelle tre regioni colpite, Emilia-Romagna, Toscana e Marche, come di seguito rappresentato.

Tabella 15 – Gli enti alluvionati

EMILIA ROMAGNA		
PROVINCIA	**COMUNE**	**CIRCOSCRIZIONE TERRITORIALE**
FE	ARGENTA	Limitatamente alla frazione di Campotto e Lavezzola
BO	BOLOGNA	Limitatamente alla frazione di Paleotto
BO	BORGO TOSSIGNANO	Tutto il territorio comunale
BO	BUDRIO	Limitatamente alle frazioni di Prunaro, Vedrana e Vigorso
BO	CASALFIUMANESE	Tutto il territorio comunale
BO	CASTEL DEL RIO	Tutto il territorio comunale
BO	CASTEL GUELFO DI BOLOGNA	Limitatamente alla località di capoluogo ovest
BO	CASTEL MAGGIORE	Limitatamente alla frazione di Castello
BO	CASTEL SAN PIETRO TERME	Limitatamente alle frazioni di Gaiana e Montecalderaro, Molino Nuovo e Gallo Bolognese, capoluogo parco Lungo Sillaro
BO	CASTENASO	Limitatamente alle frazioni di Fiesso, Laghetti Madonna di Castenaso, XXV Aprile
BO	DOZZA	Limitatamente al capoluogo

BO	FONTANELICE	Tutto il territorio comunale
BO	IMOLA	Limitatamente alle frazioni di San Prospero, Giardino, Spazzate Sassatelli, Sasso Morelli, Montecatone, Ponticelli, Pieve di Sant'Andrea, Sesto Imolese, Ponte Massa, Tremonti, Autodromo Codrignanese.
BO	LOIANO	Tutto il territorio comunale
BO	MEDICINA	Limitatamente alle frazioni di Villa Fontana, Sant'Antonio, Portonovo, Fiorentina, Buda, Fossatone, Crocetta, Fantuzza, Ganzanigo, San Martino, Via Nuova
BO	MOLINELLA	Limitatamente alle frazioni di Selva Malvezzi e San Martino in Argine
BO	MONGHIDORO	Tutto il territorio comunale
BO	MONTE SAN PIETRO	Limitatamente alle frazioni di Monte San Giovanni, Calderino, Loghetto, Amola
BO	MONTERENZIO	Tutto il territorio comunale
BO	MONZUNO	Tutto il territorio comunale
BO	MORDANO	Tutto il territorio comunale
BO	OZZANO DELL'EMILIA	Limitatamente alle frazioni Quaderna zona industriale, Ciagniano, Settefonti, Montearmato, Cà del Rio, Molino del Grillo, Noce Mercatale
BO	PIANORO	Limitatamente alle frazioni di Paleotto, Botteghino e Livergnano
BO	SAN BENEDETTO VAL DI SAMBRO	Limitatamente alle frazioni di Bacucco, Ca' Nova Galeazzi e Molino della Valle
BO	SAN LAZZARO DI SAVENA	Limitatamente alle frazioni di Ponticella, Farneto, Pizzocalvo, Borgatella di Idice e Cicogna
BO	SASSO MARCONI	Limitatamente alle frazioni di Mongardino e Tignano
BO	VALSAMOGGIA	Limitatamente alle frazioni Savigno, Monteveglio e Castello di Serravalle
FC	BAGNO DI ROMAGNA	Tutto il territorio comunale
FC	BERTINORO	Tutto il territorio comunale
FC	BORGHI	Tutto il territorio comunale
FC	CASTROCARO TERME E TERRA DEL SOLE	Tutto il territorio comunale
FC	CESENA	Tutto il territorio comunale
FC	CESENATICO	Tutto il territorio comunale
FC	CIVITELLA DI ROMAGNA	Tutto il territorio comunale
FC	DOVADOLA	Tutto il territorio comunale
FC	FORLI'	Tutto il territorio comunale

FC	FORLIMPOPOLI	Tutto il territorio comunale
FC	GALEATA	Tutto il territorio comunale
FC	GAMBETTOLA	Tutto il territorio comunale
FC	GATTEO	Tutto il territorio comunale
FC	LONGIANO	Tutto il territorio comunale
FC	MELDOLA	Tutto il territorio comunale
FC	MERCATO SARACENO	Tutto il territorio comunale
FC	MODIGLIANA	Tutto il territorio comunale
FC	MONTIANO	Tutto il territorio comunale
FC	PORTICO E SAN BENEDETTO	Tutto il territorio comunale
FC	PREDAPPIO	Tutto il territorio comunale
FC	PREMILCUORE	Tutto il territorio comunale
FC	ROCCA SAN CASCIANO	Tutto il territorio comunale
FC	RONCOFREDDO	Tutto il territorio comunale
FC	SAN MAURO PASCOLI	Tutto il territorio comunale
FC	SANTA SOFIA	Tutto il territorio comunale
FC	SARSINA	Tutto il territorio comunale
FC	SAVIGNANO SUL RUBICONE	Tutto il territorio comunale
FC	SOGLIANO AL RUBICONE	Tutto il territorio comunale
FC	TREDOZIO	Tutto il territorio comunale
FC	VERGHERETO	Tutto il territorio comunale
RA	ALFONSINE	Tutto il territorio comunale
RA	BAGNACAVALLO	Tutto il territorio comunale
RA	BAGNARA DI ROMAGNA	Tutto il territorio comunale
RA	BRISIGHELLA	Tutto il territorio comunale
RA	CASOLA VALSENIO	Tutto il territorio comunale
RA	CASTEL BOLOGNESE	Tutto il territorio comunale
RA	CERVIA	Tutto il territorio comunale
RA	CONSELICE	Tutto il territorio comunale
RA	COTIGNOLA	Tutto il territorio comunale
RA	FAENZA	Tutto il territorio comunale
RA	FUSIGNANO	Tutto il territorio comunale
RA	LUGO	Tutto il territorio comunale

RA	MASSA LOMBARDA	Tutto il territorio comunale
RA	RAVENNA	Tutto il territorio comunale
RA	RIOLO TERME	Tutto il territorio comunale
RA	RUSSI	Tutto il territorio comunale
RA	SANT'AGATA SUL SANTERNO	Tutto il territorio comunale
RA	SOLAROLO	Tutto il territorio comunale
RN	MONTESCUDO	Tutto il territorio comunale
RN	CASTELDELCI	Tutto il territorio comunale
RN	SANT'AGATA FELTRIA	Tutto il territorio comunale
RN	NOVAFELTRIA	Tutto il territorio comunale
RN	SAN LEO	Tutto il territorio comunale
MARCHE		
PU	FANO	Tutto il territorio comunale
PU	GABICCE MARE	Tutto il territorio comunale
PU	MONTE GRIMANO TERME	Tutto il territorio comunale
PU	MONTELABBATE	Tutto il territorio comunale
PU	PESARO	Tutto il territorio comunale
PU	SASSOCORVARO AUDITORE	Tutto il territorio comunale
PU	URBINO	Tutto il territorio comunale
TOSCANA		
FI	FIRENZUOLA	Tutto il territorio comunale
FI	MARRADI	Tutto il territorio comunale
FI	PALAZZUOLO SUL SENIO	Tutto il territorio comunale
FI	LONDA	Tutto il territorio comunale

Si nota, quindi, che – in particolare per le province di Forlì-Cesena e Ravenna – numerosi sono i Comuni colpiti dagli eventi alluvionali. Data la particolare rilevanza dell'evento, la Sezione ha dunque deciso di rafforzare i controlli in questo ambito: con Allegato 1 al Decreto 4/2024, il 19 gennaio 2024 è stato approvato l'elenco degli enti alluvionati oggetto del controllo specifico della Sezione, che risultano essere Cesenatico (FC), Forlimpopoli (FC), Cervia (RA), Gambettola (FC), Savignano sul Rubicone (FC), San Mauro Pascoli (FC), Gatteo (FC), , Fusignano (RA), Sant'Agata sul Santerno (RA), Longiano (FC),

che si aggiungono ad enti di maggiori dimensioni già inseriti nel controllo dei rendiconti 2022 per altri motivi, interessati anch'essi dall'alluvione, quali Ravenna (RA), Forlì (FC), Cesena (FC), Faenza (RA).

Alla data di stesura del presente referto, sono state depositate le deliberazioni relative ai Comuni di Cesenatico (FC), Forlimpopoli (FC), Cervia (RA), San Mauro Pascoli (FC), Gatteo (FC), Fusignano (RA), Sant'Agata sul Santerno (RA) e Longiano (FC), oltre quelle relative agli altri enti di maggiori dimensioni, risultando ancora in corso di svolgimento i controlli relativi ai restanti enti.

3.3 I PRESUPPOSTI NORMATIVI

Come accennato al paragrafo 1, per ciò che concerne la disciplina normativa relativa agli interventi di urgenza effettuati dai Comuni a seguito delle vicende emergenziali, il D.L. n. 61/2023, all'art. 19, ha espressamente stabilito che in caso di somma urgenza relativa all'immediata esecuzione di lavori o all'immediata acquisizione di servizi e forniture, ed agli appalti pubblici di lavori, forniture e servizi si applicano le disposizioni di cui all'art. 140 del codice dei contratti pubblici, di cui al D. Lgs. 31 marzo 2023, n. 36, in deroga all'art. 229, c. 2, del medesimo decreto legislativo.

Il vigente art. 140 del D. Lgs. n. 36/2023 (che ha sostituito l'abrogato art. 163 del D. Lgs. n. 50/2016), dispone che "*In circostanze di somma urgenza che non consentono alcun indugio, al verificarsi di eventi di danno o di pericolo imprevisti o imprevedibili idonei a determinare un concreto pregiudizio alla pubblica e privata incolumità, ovvero nella ragionevole previsione dell'imminente verificarsi degli stessi, chi fra il RUP o altro tecnico dell'amministrazione competente si reca prima sul luogo può disporre la immediata esecuzione dei lavori entro il limite di 500.000 euro o di quanto indispensabile per rimuovere lo stato di pregiudizio alla pubblica e privata incolumità. Ricorrendo i medesimi presupposti, il soggetto di cui al precedente periodo può disporre l'immediata acquisizione di servizi o forniture entro il limite di quanto indispensabile per rimuovere lo stato di pregiudizio alla pubblica e privata incolumità e, comunque, nei limiti della soglia europea. Il soggetto che dispone, ai sensi del presente comma, l'immediata esecuzione di lavori o l'immediata acquisizione di servizi o forniture redige, contemporaneamente, un verbale in cui sono indicati la descrizione della circostanza di somma urgenza, le cause che l'hanno provocata e i lavori, i servizi e le forniture da porre in essere per rimuoverla*", aggiungendo al comma 4 che "*qualora l'amministrazione competente sia*

un ente locale, la copertura della spesa è assicurata con le modalità previste dagli articoli 191, comma 3, e 194 comma 1, lettera e), del testo unico delle leggi sull'ordinamento degli enti locali, di cui al decreto legislativo 18 agosto 2000, n. 267".

Va quindi premesso che, per evento eccezionale e imprevedibile, deve intendersi quell'evento che possa assumere rilievo causale esclusivo, e dunque rilevare come caso fortuito: occorre, in altri termini, che si possano riconoscere a tale evento le caratteristiche della eccezionalità e della imprevedibilità. La Suprema Corte, in particolare, sottolinea che per eccezionalità si intende una "*sensibile deviazione dalla frequenza statistica accettata come «normale»*"; invece l'imprevedibilità va individuata "*alla stregua di un'indagine ex ante e di stampo oggettivo in base al principio di regolarità causale, e va intesa come obiettiva inverosimiglianza dell'evento (l'evento si mostra come altamente improbabile)*" (Cass. civ., sent. n. 30521/2019).

In via preliminare, per una corretta valutazione della problematica è necessario evidenziare che la verifica in questione concerne il possibile *vulnus* all'equilibrio di bilancio determinato dalla assunzione di spese in dipendenza di un evento straordinario, quale quello alluvionale: assume rilievo precipuo al riguardo la previsione della lettera *e)* dell'art. 194 del TUEL ("*acquisizione di beni e servizi, in violazione degli obblighi di cui ai commi 1, 2 e 3 dell'articolo 191, nei limiti degli accertati e dimostrati utilità ed arricchimento per l'ente, nell'ambito dell'espletamento di pubbliche funzioni e servizi di competenza*"), nonché la sua stretta correlazione con l'art. 191 del TUEL. La norma in esame, nel delineare il paradigma del debito fuori bilancio, in cui le spese vengono assunte o ordinate senza previo impegno di spesa, ne consente il riconoscimento a determinate condizioni. Lo scopo quindi della norma è quello di evitare il formarsi di debiti occulti o sommersi che pregiudichino in modo sostanziale in (evidente fittizio) pareggio di bilancio conseguito in modo solamente formale.

La disposizione contenuta nell'art. 194, lett. e), del TUEL individua la possibilità per l'ente locale di operare il riconoscimento di debito nel caso dell'avvenuta acquisizione irrituale di beni e servizi (in violazione, cioè, delle procedure di impegno di spesa contemplate dai c. 1, 2 e 3 dell'art. 191 del TUEL), purché ciò avvenga, da un lato, nei limiti degli accertati e dimostrati utilità ed arricchimento per l'ente, e, dall'altro, nell'ambito dell'espletamento di pubbliche funzioni e servizi di competenza.

Dallo stesso enunciato normativo, si ricava, inoltre, l'individuazione di due condizioni preliminari perché sia possibile procedere al riconoscimento dei debiti fuori bilancio: una

concerne il tipo e la qualità della spesa (acquisizione di beni e servizi), e l'altra il fine a cui è diretta la stessa (espletamento di pubbliche funzioni e servizi di competenza dell'ente locale).

L'estrema rigorosità dei presupposti oggettivi per esercitare l'azione di arricchimento senza causa nei confronti della pubblica amministrazione, alla luce della norma contenuta nell'art. 194 del TUEL, fa sì che l'accertamento della sussistenza dei presupposti, come già più volte ricordato dalla giurisprudenza contabile (*ex multis,* Corte dei conti, Sezione regionale di controllo per la Regione Veneto, delibere n. 156/2009 e n. 107/2009), è obbligatorio e non può essere automaticamente ed implicitamente ricondotto alla semplice adozione della deliberazione di riconoscimento, in quanto vi può essere una parte del debito non riconoscibile ai sensi dell'art. 191, c. 4, del D. Lgs. n. 267/2000. Come enunciato dalla Suprema Corte di cassazione, il riconoscimento del debito fuori bilancio "*può avvenire solo espressamente, con apposita deliberazione dell'organo competente, e non può essere desunto anche dal mero comportamento tenuto dagli organi rappresentativi, insufficiente ad esprimere un apprezzamento di carattere generale in ordine alla conciliabilità dei relativi oneri con gli indirizzi di fondo della gestione economico-finanziaria dell'ente e con le scelte amministrative compiute*" (Cass. civ., Sez. I, sent. n. 24860/2015).

L'operatività della norma è, dunque, subordinata alla duplice condizione preliminare dell'accertamento sia dell'utilità pubblica del bene acquisito in relazione alle funzioni ed ai servizi di competenza dell'ente, sia dell'arricchimento dell'ente (che corrisponde al depauperamento patrimoniale sofferto senza giusta causa dal privato contraente ai sensi dell'art. 2041 del Codice civile). In questo contesto, la delibera consiliare ha pertanto il compito di:

- riscontrare e dimostrare che il debito rientra in una delle fattispecie tipizzate dall'art. 194 del TUEL;
- accertare e documentare puntualmente se ed in che misura sussistano i presupposti dell'utilità e dell'arricchimento;
- accertare, conseguentemente, se vi sia una parte del debito non sorretta da entrambi questi presupposti, e dunque non riconoscibile (per la quale, ai sensi dell'art. 191, c. 4, del TUEL, il rapporto obbligatorio intercorre tra il privato fornitore e l'amministratore, funzionario o dipendente che hanno consentito la prestazione in favore dell'ente);
- ricondurre l'obbligazione all'interno della contabilità e del sistema di bilancio dell'ente;

- individuare le risorse per il finanziamento;
- accertare le cause che hanno originato l'obbligo, anche al fine di evidenziare eventuali responsabilità (Corte dei conti, sez. contr. Veneto, del. n. 103/2019);

In altri termini, l'art. 194 del TUEL rappresenta un'eccezione ai principi riguardanti la necessità del preventivo impegno formale e della copertura finanziaria; onde per cui, al fine di riportare le ipotesi previste nell'ambito del principio di copertura finanziaria, è richiesta la delibera consiliare con la quale viene ripristinata la fisiologia della fase della spesa e i debiti *de quibus* vengono ricondotti a sistema, mediante l'adozione dei necessari provvedimenti di riequilibrio finanziario (*ex multis*, Corte dei conti, sez. contr. Friuli-Venezia Giulia, 6/1c/2005 e sez. contr. Campania n. 213/2013).

Ciò premesso, occorre sottolineare che con l'introduzione dell'articolo 1, c. 901, della Legge di Bilancio n. 145 del 2018 è sempre obbligatorio provvedere, secondo la nuova versione della norma, al riconoscimento come debito fuori bilancio dei lavori di somma urgenza, per i quali non risulta possibile rispettare l'iter ordinario del procedimento di spesa e non già solo quando sull'apposito capitolo vi è insufficienza di fondi (Corte dei conti, Sez. contr. Regione Sicilia, n. 121/2019).

Con la novella del 2018, e l' abrogazione, all'interno del terzo comma dell'art. 191 del TUEL, del riferimento all'insufficienza delle risorse finanziarie per giustificare l'avvio delle procedure di riconoscimento dei debiti fuori bilancio derivanti dai lavori pubblici di somma urgenza, invero, il regime derogatorio rispetto all'ordinaria procedura contabile è stato esteso all'intera materia dei lavori di somma urgenza e di protezione civile: secondo la norma in esame, la Giunta è tenuta a sottoporre al Consiglio dell'ente, entro venti giorni dall'ordinazione fatta a terzi, su proposta del responsabile del procedimento, il provvedimento di riconoscimento della spesa con le modalità previste dall'art. 194, c. 1, lettera e), del TUEL, a prescindere dalla circostanza che il capitolo di spesa presenti o meno disponibilità finanziaria.

In altre parole, diviene necessario procedere sempre al riconoscimento consiliare delle spese derivanti per i lavori di somma urgenza apprestando la relativa copertura finanziaria, tuttavia solamente nei limiti delle necessità accertate per la rimozione dello stato di pregiudizio alla pubblica incolumità.

Laddove, tuttavia, si verifichi la violazione dei c. 1, 2 e 3 (ovvero dei termini entro i quali la Giunta deve provvedere alla sottoposizione al Consiglio del provvedimento di riconoscimento del debito) si applica il successivo c. 4 e il riconoscimento potrà essere adottato, ai sensi dell'art. 194, c. 1, lett. e) "*nei limiti degli accertati e dimostrati utilità e arricchimento per l'ente*".

La vigente versione dell'art. 191, c. 3, del TUEL, pertanto, prevede sempre - in presenza di lavori di somma urgenza - una deroga alla procedura ordinaria, da circoscrivere, tuttavia, al rispetto dei termini di cui all'art. 191, terzo comma, al di fuori dei quali si è comunque in presenza di "*acquisizione di beni e servizi in violazione dell'obbligo indicato nei c. 1, 2 e 3*".

4 I PIANI DI RIEQUILIBRIO

4.1 L'ATTIVITÀ SUI PIANI DI RIEQUILIBRIO

All'interno della Regione Emilia-Romagna, ad oggi, si trovano due enti che hanno in corso una procedura di riequilibrio finanziario pluriennale: il Comune di Jolanda di Savoia (FE) e il Comune di San Pietro in Casale (BO).

Prima di entrare nel dettaglio sui singoli casi, è utile procedere ad una ricognizione della normativa concernente la procedura di riequilibrio finanziario pluriennale e gli esiti ad essa conseguenti.

Come noto, il D.L. 10 ottobre 2012, n. 174, conv. in L. 7 dicembre 2012, n. 213, ha inserito, nel titolo VIII del TUEL, gli articoli 243-*bis*, *ter* e *quater*; questa normativa ha inteso introdurre la possibilità, per l'Ente locale, ove sussistano squilibri strutturali del bilancio in grado di provocarne il dissesto finanziario, nei casi in cui 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, di ricorrere all'alternativa procedura di riequilibrio finanziario pluriennale.

La procedura di riequilibrio si svolge, diversamente da quella che conduce al dissesto, mediante l'individuazione, da parte dell'ente stesso, delle iniziative ritenute necessarie per il risanamento.

Nello specifico, l'art. 243-*bis* del TUEL indica il contenuto obbligatorio del Piano di riequilibrio finanziario pluriennale (c. 6), le attività che l'Ente locale è tenuto a realizzare (c. 7), i vincoli imposti all'Ente al fine di garantire il graduale riequilibrio (c. 8), nonché le misure da adottare in caso di accesso al Fondo di rotazione (c. 9). La durata massima del Piano è variabile in dipendenza dell'applicazione dei parametri fissati dal comma 5-*bis* dell'art. 243-*bis* del TUEL.

Il Piano di riequilibrio finanziario pluriennale deve, quindi, tener conto di tutte le misure necessarie a superare le condizioni di squilibrio rilevate e deve essere corredato del parere dell'Organo di revisione economico-finanziario, che assume un ruolo essenziale sia nella predisposizione del Piano sia ai fini del controllo della sua attuazione.

L'art. 243-*quater*, c. 1, disciplina anche i compiti degli organi esterni deputati all'esame del Piano: in particolare, il PRFP deve essere trasmesso, entro dieci giorni dalla data della

deliberazione di adozione, alla Commissione per la finanza e gli organici degli enti locali, presso il Ministero dell'Interno, ed alla competente 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, potendo formulare richieste istruttorie all'Ente.

La Commissione redige quindi una relazione finale, che è trasmessa alla Sezione regionale di controllo della Corte dei conti, cui è affidata la valutazione del Piano, dalla quale scaturisce l'approvazione o il diniego dello stesso (art. 243-*quater*, c. 3, TUEL) nonché il controllo sulla sua concreta esecuzione (art. 243-*quater*, c. 3, TUEL).

A questo punto, la Sezione regionale di controllo deve verificare, sulla scorta degli elementi contenuti nel Piano e tenendo conto della relazione della Commissione, se le misure individuate siano o meno in grado di condurre l'Ente locale ad una stabile condizione di equilibrio finanziario.

Gli eventuali esiti negativi della procedura sono disciplinati all'art. 243-*quater*, c. 7: la norma dispone che la mancata presentazione del Piano entro il termine di cui all'articolo 243-*bis*, c. 5, il diniego dell'approvazione del Piano, 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 dell'Ente al termine del periodo di durata del Piano stesso, comportano l'applicazione dell''articolo 6, c. 2, del D. Lgs. n. 149 del 2011, con l'assegnazione al Consiglio dell'Ente, da parte del Prefetto, del termine non superiore a venti giorni per la deliberazione del dissesto.

Essendo un provvedimento in grado di produrre effetti impeditivi e inibitori, la decisione di approvazione o di diniego del Piano adottata dalla Sezione regionale di controllo può essere impugnata dall'Ente, nel termine di 30 giorni, dinanzi alle Sezioni Riunite della Corte dei conti in speciale composizione (art. 243-*quater*, c. 5, del TUEL).

In questo contesto normativo, il controllo della Corte dei conti sul Piano di riequilibrio finanziario pluriennale interviene sia in fase d'accesso, come sopra descritto, sia in fase di attuazione e in fase di scadenza del termine finale del PRFP.

Il controllo che effettua la Corte in fase di attuazione e in fase finale comporta un giudizio di accertamento sulla situazione contabile dell'ente e sulla congruità della procedura di

salvaguardia intrapresa e, in caso di esito negativo (qualificato in termini di grave e reiterato inadempimento, o di mancato raggiungimento dell'obiettivo finale nel tempo previsto), determina l'avvio della parallela procedura di dissesto guidato, ai sensi dell'art. 6, c. 2, del D. Lgs. n. 149/2011, come sopra esposto.

Dunque, l'approvazione del PRFP da parte di un ente, determina specifici obblighi per l'ente che vi ha fatto ricorso, attraverso la previsione e la quantificazione di determinati obiettivi intermedi. Il controllo della Corte dei conti in fase di attuazione si inserisce nella fase "concomitante" all'esecuzione del piano; il PRFP fornisce infatti la misura degli obiettivi intermedi e finali su cui parametrare l'azione di risanamento e il giudizio sull'adempimento del Piano.

Come chiarito dalla Sezione delle Autonomie con deliberazione n. 36/2016/QMIG del 20 dicembre 2016, l'obiettivo primario della procedura di riequilibrio finanziario va individuato nell'attuazione di un graduale percorso di risanamento dell'ente, atto a superare gli squilibri strutturali di bilancio che potevano condurre allo stato di dissesto, così come imposto dall'art. 243-*bis*, c. 1, del TUEL.

Conseguentemente, particolare attenzione deve essere rivolta, durante la fase attuativa del piano, alle eventuali fattispecie di concreto aggravamento del quadro complessivo della finanza dell'ente e che possano compromettere l'essenziale finalità di risanamento evidenziando un *trend* negativo difficilmente reversibile: è proprio al verificarsi di tale stato di aggravamento che il legislatore contempla, nel prevedere tra le ipotesi di fattispecie legali tipiche di dissesto definite dall'art. 243-*quater*, c. 7, del TUEL, il "grave e reiterato mancato rispetto degli obiettivi intermedi fissati dal piano".

L'esame dello stato di attuazione dei piani di riequilibrio non può, quindi, limitarsi ad una mera verifica contabile del conseguimento di ciascun obiettivo finanziario programmato dall'ente locale, ma deve prendere in esame la situazione complessiva valutando anche ogni eventuale elemento sopravvenuto.

Il conseguimento degli obiettivi intermedi in termini di recupero del disavanzo non esonera pertanto la Sezione da un esame sulla capacità dell'ente di aver conseguito risparmi strutturali che garantiscano in chiave prospettica il mantenimento del ritmo di rientro del disavanzo; infatti, il rispetto degli obiettivi parziali del PRFP non è necessariamente di per sé garanzia di recupero del disavanzo nel lungo periodo, potendo, in caso di gestione

corrente deficitaria, accumularsi nuovo disavanzo per l'emergere di ulteriori fattori di criticità, pur in presenza di piena attuazione delle misure volte al recupero del disavanzo oggetto dell'originario piano di rientro nel PRFP.

Da ultimo, il c. 6 dell'art. 243-*quater* del TUEL prevede che l'organo di revisione economico-finanziaria dell'ente trasmetta al Ministero dell'interno e alla competente Sezione regionale della Corte dei conti, entro il 31 gennaio dell'anno successivo all'ultimo di durata del piano, una relazione finale sulla completa attuazione dello stesso e sugli obiettivi di riequilibrio raggiunti. Resta inteso che, oltre al recupero del disavanzo oggetto del Piano, l'ente deve a questo punto trovarsi in una situazione strutturale di equilibrio, in grado di garantire la corretta gestio

4.2 IL COMUNE DI JOLANDA DI SAVOIA (FE)

Dopo aver chiuso la gestione dell'esercizio 2017 con un disavanzo di -2.361.034,12 euro, incrementato nel corso dell'esercizio 2018 di ulteriori passività generate da debiti fuori bilancio, il Comune di Jolanda di Savoia (FE) ha deciso nel 2018 di fare ricorso al piano di riequilibrio finanziario pluriennale; il disavanzo complessivo, pari a -2.854.589,12 euro, non era più risanabile con gli ordinari mezzi di riequilibrio.

Il Piano di riequilibrio, adottato dal Comune 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, sulla base delle previsioni del Comune di recupero del disavanzo di 2.854.589,12 euro, riportate nella seguente tabella.

Tabella 16 – Quote di recupero del disavanzo e dettaglio delle azioni prospettate nel piano di riequilibrio finanziario pluriennale

Anno	Quota di disavanzo da ripianare	Quota parte risparmi derivanti da ..				
		Vendita azioni Hera	Contratto di gestione asilo nido e scuola dell'infanzia	Costo servizio mensa	Costi per utenze	Risparmio mutui
2018	€ 210.000	€ 210.000				

2019	€ 70.000	€ 39.850	€ 30.150			
2020	€ 30.000		€ 30.000			
2021	€ 45.000		€ 45.000			
2022	€ 150.000		€ 150.000			
2023	€ 120.000		€ 120.000			
2024	€ 180.000		€ 180.000			
2025	€ 225.000		€ 223.000	€ 2.000		
2026	€ 250.000		€ 223.000	€ 7.000	€ 20.000	
2027	€ 250.000		€ 223.000	€ 7.000	€ 20.000	
2028	€ 255.000		€ 223.000	€ 7.000	€ 20.000	€ 5.000
2029	€ 280.000		€ 223.000	€ 7.000	€ 20.000	€ 30.000
2030	€ 280.000		€ 223.000	€ 7.000	€ 20.000	€ 30.000
2031	€ 280.000		€ 223.000	€ 7.000	€ 20.000	€ 30.000
2032	€ 229.589,12		€ 223.000	€ 6.589,12		

Conseguentemente, la Sezione è stata chiamata ad effettuare un monitoraggio periodico sullo stato di attuazione del PRFP, ai sensi dell'art. 243-*quater* del TUEL, controllo che si inserisce nella fase "concomitante" all'esecuzione del piano.

In esito a tali controlli periodici sullo stato di attuazione del PRFP, la Sezione ha rilevato:

- con del. n. 19/2021/PRSP, del 17 febbraio 2021, il raggiungimento degli obiettivi intermedi di recupero delle quote annuali di disavanzo al termine degli esercizi 2018 e 2019, riscontrando al contempo il permanere di una elevata mole di residui attivi e carenze sotto il fronte della lotta all'evasione tributaria e della complessiva organizzazione amministrativa dell'Ente, esortando pertanto lo stesso al perseguimento dell'equilibrio della gestione ordinaria ed alla rigorosa e attenta verifica delle voci classificate nei residui;
- con del. n. 211/2021/PRSP, del 6 ottobre 2021, il recupero del disavanzo previsto dal PRFP per l'esercizio 2020, riscontrando inoltre il progressivo allentamento delle tensioni di cassa che, unitamente all'adozione di parte delle misure di razionalizzazione previste dall'Ente, ha consentito di ritenere la sostenibilità degli obiettivi di rientro da parte del

Comune; tuttavia, la Sezione ha altresì rilevato, quali elementi di criticità, il permanere della scarsa capacità di riscossione delle entrate proprie, oltre alla copertura di sopravvenuti oneri da contenzioso tramite prelievo da capitoli di spesa inizialmente destinati a differenti finalità;

- con del. n. 29/2022/PRSP, del 21 marzo 2022, il proseguimento del percorso di riequilibrio finanziario pluriennale del Comune, evidenziando come la reale attendibilità del dato contabile risultasse ancora minata dal persistere di situazioni di incertezza in ordine alla reale conoscenza, da parte dell'Ente, della propria effettiva esposizione debitoria, essendo state rilevate, a tale proposito, sia la mancata conciliazione dei rapporti creditori e debitori con l'Unione che la costante emersione di passività non precedentemente iscritte in bilancio;
- con del. n. 130/2022/PRSP, del 20 ottobre 2022, ancora una volta, in esito all'approvazione del rendiconto per l'esercizio 2021, un recupero del disavanzo maggiore di quello previsto dalla deliberazione di approvazione del Piano stesso, rilevando una diminuzione dei residui attivi ed accertando la corretta applicazione, da parte del Comune, delle indicazioni fornite con del. n. 211/2021/PRSP, relativamente alle entrate soggette a piano di rateizzazione, elementi in grado di conferire maggiore attendibilità alle scritture contabili;
- con del. n. 43/2023/PRSP, del 4 aprile 2023, il mancato ricorso, per il quarto anno consecutivo, all'anticipazione di tesoreria, che, unitamente ad un'entità consistente del fondo cassa, dimostrava l'ormai avvenuto superamento delle tensioni di cassa, risultando altresì confermata la riduzione della spesa di natura corrente;
- con del. n. 176/2023/PRSP, del 14 novembre 2023, in esito all'analisi del rendiconto per l'esercizio 2022, il mantenimento di un ritmo adeguato di recupero del disavanzo, tuttavia accompagnato dal permanere di criticità gestionali in merito alla tempestività dei pagamenti, alla gestione del personale ed alla ancora non chiara definizione dei rapporti creditori nei confronti dell'Unione Terre e Fiumi;

Durante l'ultimo anno, similmente agli anni precedenti, la Sezione ha pubblicato due deliberazioni sul monitoraggio periodico del PRFP: in particolare, con delibera n. 32/2024/PRSP, del 18 aprile 2024, il Collegio, analizzando i dati contabili dell'ultimo quinquennio, ha rilevato che in questo periodo di tempo la tendenziale diminuzione degli

impegni accompagna la riduzione effettiva e credibile del disavanzo e il ripristino graduale di una situazione di liquidità. Tutto ciò ha confermato l'impegno del Comune nella razionalizzazione della spesa, ma non ha potuto giustificare un ritardo nei pagamenti dei fornitori (l'indicatore annuale di tempestività dei pagamenti è risultato pari +58,08 giorni nel 2022 - ossia, il ritardo di pagamento delle fatture era di quasi due mesi - peraltro in peggioramento rispetto all'esercizio precedente).

Inoltre, la Sezione ha rilevato che i rapporti debitori e creditori con l'Unione Terre e Fiumi non risultavano ancora compiutamente definiti, dopo sei anni dall'uscita dall'Unione, e che vi erano dei grossi ritardi con la contrattazione decentrata integrativa.

Con la sopracitata deliberazione, il Collegio ha richiesto all'Organo di revisione, in occasione della successiva relazione semestrale, di riferire in ordine all'evoluzione dei contenziosi e alla congruità dei relativi accantonamenti, ai tempi di pagamento delle fatture, all'andamento dei residui attivi e passivi ed alla corretta contabilizzazione delle risorse PNRR, nonché in ordine all'effettivo pagamento delle rate da parte della S.r.l. I.Dacca.

In data 23 maggio 2024, con deliberazione consiliare n. 13, è stato approvato dal Comune il rendiconto di gestione 2023, del quale vengono riportate a seguire le principali risultanze, confrontandole con gli anni precedenti.

Tabella 17 – Riepilogo dei risultati di amministrazione degli ultimi cinque esercizi, posti a confronto

	Rendiconto 2018	**Rendiconto 2019**	**Rendiconto 2020**
Fondo cassa	€ 969.679,70	€ 768.415,12	€ 532.957,07
Residui attivi	€ 1.990.826,15	€ 2.744.189,67	€ 2.677.713,05
Residui passivi	€ 3.280.802,57	€ 3.019.676,61	€ 2.690.370,65
FPV	€ 389.030,03	€ 823.134,55	€ 374.602,59
Risultato di amministrazione	€ -709.317,75	€ -330.206,37	€ 145.696,88
Totale accantonamenti	€ 486.331,33	€ 580.068,02	€ 809.205,39
Di cui: FCDE	€ 461.531,33	€ 545.018,02	€ 772.955,39
Totale parte vincolata	759.184,36	€ 788.836,37	€ 925.312,01
Totale parte destinata agli investimenti	€ 39.896,13	€ 39.896,13	€ 39.896,13
Totale parte libera	**€ -1.994.729,57**	**€ -1.739.006,89**	**€ -1.628.716,65**
	Rendiconto 2021	**Rendiconto 2022**	**Rendiconto 2023**
Fondo cassa	€ 1.299.627,84	€ 2.530.528,82	€ 3.042.511,55

Residui attivi	€ 1.840.164,23	€ 1.780.265,44	€ 2.603.083,01
Residui passivi	€ 2.478.920,96	€ 2.654.828,25	€ 3.771.664,00
FPV	€ 251.345,85	€ 701.909,40	€ 443.008,40
Risultato di amministrazione	€ 409.525,26	€ 954.056,61	€ 1.430.922,16
Totale accantonamenti	€ 799.264,99	€ 834.641,21	€ 299.336,52
Di cui: FCDE	€ 713.838,07	€ 722.964,29	€ 242.836,52
Totale parte vincolata	€ 921.986,35	€ 926.105,70	€ 897.150,19
Totale parte destinata agli investimenti	€ 49.630,13	€ 52.201,15	€ 52.201,16
Totale parte libera	**€ -1.361.356,21**	**€ - 858.891,45**	**€ 182.234,29**

Da ultimo, con delibera n. 115/2024/PRSP del 20 novembre 2024, la Sezione ha rilevato che il disavanzo è stato completamente recuperato, anche se l'analisi contabile ha rilevato una diminuzione del fondo crediti di dubbia esigibilità e un aumento dei residui attivi, quest'ultimo attribuito al rallentamento degli incassi delle entrate correnti in conto competenza e a cause legate a fondi PNRR. Per quanto concerne il contenzioso in atto, il Collegio non ha rilevato evoluzioni significative, mentre relativamente alla riorganizzazione interna, l'Ente ha evidenziato la necessità di nuove assunzioni, da attuare post chiusura del PRFP per garantire sostenibilità finanziaria.

In merito alla contrattazione decentrata integrativa, in data 20 giugno 2024 è avvenuta la sottoscrizione delle annualità dal 2020 al 2023; persistono, invece, ancora incertezze in merito alla definizione dei rapporti creditori e debitori con l'Unione Terre e Fiumi, e il Collegio ha esortato il Comune a procedere con sollecitudine alla precisa e definitiva riconciliazione delle partite debitorie e creditorie, al fine di assicurare la correttezza e la trasparenza delle scritture contabili.

4.3 IL COMUNE DI SAN PIETRO IN CASALE (BO)

4.3.1 Il ricorso al piano di riequilibrio

Il Comune di San Pietro in Casale (BO), con l'approvazione del rendiconto dell'esercizio 2022 da parte del Consiglio Comunale (deliberazione n. 44 del 23 agosto 2023), ha accertato un disavanzo di € 3.646.534,13, ritenuto dall'Ente non ripianabile nei termini

previsti dall'art. 188 del TUEL, né entro il termine della consiliatura (giugno 2024).

Il Consiglio comunale, con deliberazione n. 45 del 23 agosto 2023, ha quindi attivato la procedura di ricorso al riequilibrio finanziario pluriennale, prevista dall'art. 243-bis, c. 1, TUEL, e la decisione è stata trasmessa a questa Sezione regionale di controllo della Corte dei conti il 25 agosto 2023.

Con successiva deliberazione n. 65 del 20 novembre 2023, il Consiglio comunale ha approvato concretamente il Piano di riequilibrio finanziario pluriennale, trasmettendo la deliberazione al Ministero dell'interno, Dipartimento per gli affari interni e territoriali - Direzione centrale per la finanza locale, Commissione per la stabilità finanziaria degli enti locali, nonché a questa Sezione regionale di controllo della Corte dei conti, con nota del 29 novembre 2023, nei termini previsti dall'art. 243-*quater*, c. 1, TUEL.

In aggiunta alla quota di disavanzo accertata a rendiconto 2022, il Comune di San Pietro in Casale ha inserito nella massa passiva anche una quota di € 91.543,66 derivante dall'analisi straordinaria dei residui attivi e passivi al 31 ottobre 2023, quantificando altresì alcuni debiti fuori bilancio da includere nel Piano, complessivamente pari ad € 439.394,36.

Pertanto, il disavanzo totale da recuperare risulta dai dati forniti dall'Ente di € 4.177.472,15, ed il ripiano diviso nelle dieci annualità (dal 2023 al 2032) risulta ripartito, nel Piano, come rappresentato in tabella.

Tabella 18 – Previsioni di recupero del disavanzo nel PRFP

	Quota ripiano disavanzo accertato con il rend. 2022 più riaccertam. Residui	Quota DFB finanziata nell'esercizio	Disavanzo residuo da ripianare
			4.177.472,15 €
2023	50.000,00 €	- €	4.127.472,15 €
2024	165.450,80 €	64.549,20 €	3.897.472,15 €
2025	453.144,36 €	46.855,65 €	3.397.472,14 €
2026	503.144,36 €	46.855,65 €	2.847.472,13 €
2027	553.144,36 €	46.855,65 €	2.247.472,12 €
2028	553.144,36 €	46.855,65 €	1.647.472,11 €
2029	503.144,36 €	46.855,65 €	1.097.472,10 €
2030	453.144,36 €	46.855,65 €	597.472,09 €
2031	353.144,36 €	46.855,65 €	197.472,08 €
2032	150.616,51 €	46.855,65 €	- 0,08 €
Totale ripianato	**3.738.077,83 €**	**439.394,40 €**	
	Totale 4.177.472,23 €		

Per quanto riguarda le azioni di recupero, l'Ente ha schematizzato le attività per il ripristino dell'equilibrio, dividendole in azioni che comportano maggiori entrate e azioni che comportano minori spese, come di seguito rappresentato.

Tabella 19 – Azioni di recupero previste

Descrizione	Effetto	Stima 2024	Stima 2025	Stima 2026	Stima 2027	Stima 2028	Stima 2029	Stima 2030	Stima 2031	Stima 2032
Aumento aliquote IMU	Maggiore entrata	20.000,00	20.000,00	20.000,00	20.000,00	20.000,00	20.000,00	20.000,00	20.000,00	20.000,00
Variazione PEF TARI	Maggiore entrata	110.000,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Trasferimento RER per enti in crisi finaziaria	Maggiore entrata	100.000,00	100.000,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Revisione tariffa illuminazione votiva	Maggiore entrata	45.000,00	45.000,00	45.000,00	45.000,00	45.000,00	45.000,00	45.000,00	45.000,00	45.000,00
Revizione tariffa diritti tecnici	Maggiore entrata	60.000,00	60.000,00	60.000,00	60.000,00	60.000,00	60.000,00	60.000,00	60.000,00	60.000,00
Revizione tariffa servizi cimiteriali	Maggiore entrata	50.000,00	50.000,00	50.000,00	50.000,00	50.000,00	50.000,00	50.000,00	50.000,00	50.000,00
Revisione fitti attivi	Maggiore entrata	5.000,00	5.000,00	5.000,00	5.000,00	5.000,00	5.000,00	5.000,00	5.000,00	5.000,00
Passaggio Tari/TCP	Riduzione spesa	0,00	250.000,00	250.000,00	250.000,00	250.000,00	250.000,00	250.000,00	250.000,00	250.000,00
Segretario generale in convenzione	Riduzione spesa	85.000,00	80.000,00	80.000,00	80.000,00	80.000,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Spending Review utenze	Riduzione spesa	100.000,00	100.000,00	100.000,00	100.000,00	100.000,00	100.000,00	100.000,00	100.000,00	100.000,00
Spending Review Spese Correnti diverse	Riduzione spesa	65.420,00	70.450,00	66.450,00	66.450,00	66.450,00	66.450,00	66.450,00	66.450,00	66.450,00
Revisione servizi trasferiti in Unione	Riduzione spesa	428.083,57	586.383,57	581.383,57	581.383,57	581.383,57	581.383,57	581.383,57	581.383,57	581.383,57
di cui dettaglio										
Servizi scolstici ed educativi - scuola infanzia		*62.030,00*	*147.030,00*	*147.030,00*	*147.030,00*	*147.030,00*	*147.030,00*	*147.030,00*	*147.030,00*	*147.030,00*
Servizi scolstici ed educativi - asilo nido		*136.106,57*	*191.706,57*	*186.706,57*	*186.706,57*	*186.706,57*	*186.706,57*	*186.706,57*	*186.706,57*	*186.706,57*
Servizi scolstici ed educativi - servizi extrascolastici		*30.400,00*	*48.100,00*	*48.100,00*	*48.100,00*	*48.100,00*	*48.100,00*	*48.100,00*	*48.100,00*	*48.100,00*
Servizi scolstici ed educativi - progetti scolastici		*4.172,00*	*4.172,00*	*4.172,00*	*4.172,00*	*4.172,00*	*4.172,00*	*4.172,00*	*4.172,00*	*4.172,00*
Servizio cultura		*118.375,00*	*118.375,00*	*118.375,00*	*118.375,00*	*118.375,00*	*118.375,00*	*118.375,00*	*118.375,00*	*118.375,00*
Servizio sport		*75.000,00*	*75.000,00*	*75.000,00*	*75.000,00*	*75.000,00*	*75.000,00*	*75.000,00*	*75.000,00*	*75.000,00*
Servizi sociali		*2.000,00*	*2.000,00*	*2.000,00*	*2.000,00*	*2.000,00*	*2.000,00*	*2.000,00*	*2.000,00*	*2.000,00*
TOTALE per ciascuna annualità		**1.068.503,57**	**1.366.833,57**	**1.257.833,57**	**1.257.833,57**	**1.257.833,57**	**1.177.833,57**	**1.177.833,57**	**1.177.833,57**	**1.177.833,57**

4.3.2 Le attività della Sezione di controllo per l'Emilia-Romagna

La Sezione di controllo per l'Emilia-Romagna ha instaurato il contraddittorio, mediante audizione dei rappresentanti del Comune (Sindaco, Vicesindaco, Responsabile finanziario e Organo di revisione), avvenuta in data 12 gennaio 2024, anticipando alcuni dei chiarimenti che sarebbero stati richiesti attraverso formale istruttoria, in seguito alla relazione finale della Commissione sul Piano di riequilibrio, pervenuta con nota del 14 marzo 2024, a firma dal Direttore centrale della finanza locale del Dipartimento per gli affari interni e territoriali presso il Ministero dell'Interno.

La relazione, predisposta ed approvata il 28 febbraio 2024 dalla Commissione per la stabilità finanziaria pluriennale degli enti locali, ha rappresentato che il Comune di San

Pietro in Casale ha presentato un Piano in linea con i contenuti richiesti dalle disposizioni normative di riferimento e con le indicazioni contenute nelle Linee guida elaborate dalla Sezione delle Autonomie della Corte dei conti (del. n. 5/SEZAUT/2018/INPR), esprimendo dunque parere positivo sullo stesso.

A questo punto la Sezione ha, primariamente, esaminato la composizione dell'avanzo nel quinquennio antecedente al piano, osservando come il disavanzo sia emerso in esito alla eliminazione di residui attivi dal bilancio (deliberazione di Giunta comunale n. 70 del 4 luglio 2023, prodromica all'approvazione del rendiconto 2022) e dall'aumento dell'accantonamento a fondo crediti di dubbia esigibilità, entrambi impattanti sul rendiconto per l'esercizio 2022.

In sostanza, la precedente sopravvalutazione dei crediti ha soltanto reso evidente un disavanzo che era soltanto occulto.

Tabella 20 – La composizione del risultato di amministrazione nelle ultime cinque annualità

Risultato di amministrazione	Rendiconto 2018	Rendiconto 2019	Rendiconto 2020	Rendiconto 2021	Rendiconto 2022
Fondo cassa	953.999,33	38.804,07	89.089,97	243.960,24	1.063.068,32
Residui attivi	8.910.642,33	8.553.223,35	9.064.960,98	7.717.870,50	4.874.521,59
Residui passivi	7.779.414,08	6.521.442,39	7.722.733,37	7.135.006,99	5.965.125,04
FPV	1.464.768,62	1.503.694,44	671.621,42	170.255,77	130.626,42
Risultato di amministrazione	**620.458,96**	**566.890,59**	**759.696,16**	**656.567,98**	**-158.161,55**
Totale accantonamenti	200.000,00	288.600,00	402.690,00	411.135,00	2.337.540,24
Di cui: FCDE	200.000,00	250.000,00	330.000,00	354.500,00	2.313.230,24
Totale parte vincolata	405.189,46	237.379,65	309.373,71	189.671,64	1.038.985,32
Totale parte destinata agli investimenti	0,00	40.910,94	47.632,45	55.761,34	111.847,02
Totale parte libera	**15.269,50**	**0,00**	**0,00**	**0,00**	**-3.646.534,13**

Conseguentemente, l'eliminazione dei residui ed il contestuale incremento del fondo crediti di dubbia esigibilità hanno quindi determinato il crollo della componente attiva

dell'avanzo.

Tuttavia, anche la situazione di cassa del Comune lasciava emergere che la situazione di sofferenza era ben precedente: in particolare, il saldo di cassa di parte corrente risulta costantemente negativo in tutto il quinquennio, come si può osservare dall'analisi condotta dalla Sezione.

Tabella 21 – L'evoluzione della gestione di cassa

Saldo gestione di cassa corrente	Rendiconto 2018	Rendiconto 2019	Rendiconto 2020	Rendiconto 2021	Rendiconto 2022
a) entrate correnti (tit. 1+2+3)	€ 9.383.357,34	€ 9.485.287,73	€ 9.924.675,21	€ 10.031.654,37	€ 10.209.111,56
b) spese correnti (tit. 1+4)	€ 10.353.485,18	€ 10.928.104,72	€ 10.245.054,71	€ 10.263.831,31	€ 11.043.814,78
Differenza di parte corrente (a-b)	**-€ 970.127,84**	**-€ 1.442.816,99**	**-€ 320.379,50**	**-€ 232.176,94**	**-€ 834.703,22**
Saldo di gestione di cassa complessivo (totale entrate - totale spese)	**- 481.979,52**	**- 915.195,26**	**50.285,90**	**154.870,27**	**819.108,08**
Fondoi cassa finale al 31 dicembre	€ 953.999,33	€ 38.804,07	€ 89.089,97	€ 243.960,24	€ 1.063.068,32

La Sezione ha concluso, quindi, che la parte positiva dell'avanzo di amministrazione, negli anni antecedenti la deliberazione di ricorso al PRFP, risultava composta quasi esclusivamente da residui attivi, stante l'inconsistenza della cassa; ma tali residui attivi erano sovrastimati o non adeguatamente sterilizzati nel fondo crediti di dubbia esigibilità. L'andamento della cassa avrebbe dunque di per sé dovuto indurre l'ente ad adottare misure correttive, rappresentando chiaro indice di una situazione di disavanzo occulto, considerando che il fondo crediti di dubbia esigibilità risultava palesemente sottostimato in relazione alla capacità di riscossione dell'Ente.

4.3.3 Le azioni del Piano di riequilibrio: maggiori entrate e minori spese

Dopo questa analisi preliminare, la Sezione ha verificato che, ai sensi del c. 6 dell'art. 243-bis del TUEL, il PRFP tenesse conto di tutte le misure necessarie a superare le condizioni di squilibrio rilevate e, comunque, contenesse:

a) le eventuali misure correttive adottate dall'ente locale ai sensi dell'art. 1, c. 168, della L. 23 dicembre 2005, n. 266, in considerazione dei comportamenti difformi dalla sana gestione finanziaria e del mancato rispetto degli obiettivi posti con il patto di stabilità interno accertati dalla competente sezione regionale della Corte dei conti (la Sezione, con delibera n. 62/2022/PRSE, aveva evidenziato che l'avanzo libero uguale a zero era indice di difficoltà gestionali e poteva rappresentare una situazione di possibile disavanzo, ma non risultavano assunte azioni correttive da parte del Comune);

b) la puntuale ricognizione, con relativa quantificazione, dei fattori di squilibrio rilevati, dell'eventuale disavanzo di amministrazione risultante dall'ultimo rendiconto approvato e di eventuali debiti fuori bilancio (la Sezione ha rappresentato che il Piano non presenta una compiuta analisi dei fattori gestionali che hanno determinato la situazione di squilibrio, limitandosi a dare evidenza di un solo fattore specifico, ossia la difficoltà di riscossione della Tari, tuttavia ha rilevato che si tratta, comunque, di un grado di dettaglio analitico che può ritenersi sufficiente, in relazione alle dimensioni del Comune);

c) l'individuazione, con relative quantificazione e previsione dell'anno di effettivo realizzo, di tutte le misure necessarie per ripristinare l'equilibrio strutturale del bilancio, per l'integrale ripiano del disavanzo di amministrazione accertato e per il finanziamento dei debiti fuori bilancio entro il periodo massimo di dieci anni, a partire da quello in corso alla data di accettazione del piano;

d) l'indicazione, per ciascuno degli anni del piano di riequilibrio, della percentuale di ripiano del disavanzo di amministrazione da assicurare e degli importi previsti o da prevedere nei bilanci annuali e pluriennali per il finanziamento dei debiti fuori bilancio.

In relazione alle lettere c) e d), il Piano del Comune di San Pietro in Casale prevede azioni di recupero per un totale di € 10.920.172,13 in 10 anni, previsioni che, se realistiche e poi attuate, consentirebbero di recuperare il disavanzo (pari a € 4.177.472,15) con un margine molto ampio.

Quindi, la Sezione ha analizzato l'attendibilità delle stime effettuate dal Comune sul fronte sia delle entrate che delle spese, prendendo in considerazione singolarmente le maggiori entrate e le minori spese e facendo una serie di valutazioni in merito alla credibilità e alla fondatezza di ogni singola posta.

In sintesi, le maggiori entrate dovrebbero derivare dall'aumento dell'aliquota IMU per i fabbricati in categoria catastale D10, dal trasferimento di fondi da parte della Regione per enti in crisi finanziaria, dall'aumento della Tari per il 2024, dalla revisione dei fitti attivi e di alcune tariffe (illuminazione votiva, diritti tecnici e servizi cimiteriali).

Per quanto attiene ai risparmi di spesa, essi dovrebbero conseguire alle seguenti azioni: esternalizzazione della gestione della Tari dal 2025, revisione dei contratti di concessione di alcuni immobili, cessazione del contratto di locazione di un immobile adibito a magazzino, cessazione del contratto di servizio di staff ex art. 90 TUEL, riduzione dei

servizi ambientali, risparmi sui servizi educativi (scuola d'infanzia, asilo nido e servizi extrascolastici, riduzione dei servizi culturali e riduzione dei servizi sportivi).

Analizzando le azioni prospettate, la Sezione ha evidenziato criticità nelle previsioni di risparmio derivanti dall'esternalizzazione della gestione della Tari e dalla riduzione dei servizi culturali e sportivi; nonostante ciò, ha considerato che il piano prevede un complesso di maggiori entrate e minori spese sufficiente a coprire il disavanzo, lasciando un margine positivo di circa tre milioni di euro.

Tale margine, ad avviso della Sezione, deve peraltro ritenersi indispensabile, poiché il disavanzo non deriva da cause specifiche come singoli eventi gestionali, ma da una situazione di precarietà finanziaria accumulata nel tempo. Pertanto, il Piano deve ottenere come risultato - non solo il riassorbimento integrale del disavanzo, ma - anche il ripristino di una situazione di equilibrio strutturale, in grado di mantenersi anche successivamente all'avvenuto ripiano del disavanzo.

Per questi motivi, il Collegio ha ritenuto sussistenti i presupposti per ammettere il Comune alla procedura di riequilibrio, stante l'ampio margine della manovra prevista dal PRFP, che ha consentito di superare le perplessità sopra descritte, e il 18 aprile 2024 ha approvato il Piano di riequilibrio del Comune di San Pietro in Casale.

Merita osservare che l'attuazione del Piano ha conseguenze significative per la collettività amministrata, in termini di riduzione dei servizi ed aumento di tasse e canoni per servizi comunque denominati: è quindi importante che tali sacrifici siano assistiti da una veridicità delle previsioni di rientro e da una effettività delle azioni che insieme garantiscano il ripristino di una situazione di equilibrio.

4.3.4 Il monitoraggio semestrale

Come noto, il controllo della Corte dei conti sul Piano di riequilibrio finanziario pluriennale interviene sia in fase d'accesso, come descritto nei precedenti paragrafi, sia in fase di attuazione del PRFP.

In corso d'anno, verificando i bilanci preventivi, i rendiconti e le relazioni semestrali prodotte dall'Organo di revisione, la Corte monitora l'andamento della situazione contabile e il raggiungimento degli obiettivi intermedi, come scanditi dal Piano stesso. Ciò comporta un giudizio di accertamento sulla situazione contabile dell'ente e sulla congruità della

procedura di salvaguardia intrapresa e, in caso di esito negativo (qualificato dalla norma come grave e reiterato inadempimento), determina l'avvio della procedura di dissesto guidato, ai sensi dell'art. 6, c. 2, del D. Lgs. n. 149/2011.

La Sezione delle Autonomie (deliberazione n. 36/2016/QMIG) ha rappresentato che il fine primario della procedura di riequilibrio finanziario va individuato nell'attuazione di un graduale percorso di risanamento dell'ente, atto a superare gli squilibri strutturali di bilancio che potevano condurre allo stato di dissesto, così come indicato dall'art. 243-bis, c. 1, del TUEL; di conseguenza, è necessario individuare precocemente eventuali fattispecie di concreto aggravamento del quadro complessivo della finanza dell'ente, che possano pregiudicare il risanamento.

Pertanto, questa Sezione regionale di controllo, dopo aver approvato il PRFP in aprile 2024, ha proceduto all'analisi delle principali risultanze contabili emerse dal rendiconto relativo all'esercizio 2023, approvato dall'ente il 30 aprile 2024, e dalla prima relazione semestrale redatta dall'Organo di revisione, regolarmente trasmessa nel mese di luglio, al fine di monitorare l'evoluzione della situazione finanziaria dell'Ente.

Da tale analisi la Sezione ha desunto un quadro d'insieme connotato da aspetti sia positivi che critici.

Sotto un primo profilo, è stata valutata favorevolmente la riduzione del disavanzo, il cui recupero ha superato di gran lunga le previsioni iniziali del PRFP per l'esercizio 2023, essendo tale riduzione pari a € 375.427,19, rispetto ai soli € 50.000,00 preventivati. Tuttavia, il Collegio ha espresso una cauta attenzione rispetto all'effettività di tale recupero, in quanto ottenuto anche attraverso una riduzione del fondo crediti di dubbia esigibilità (FCDE). Si è già visto, infatti, come una sottostima del FCDE abbia in passato determinato l'insorgere di un disavanzo occulto, e pertanto appare necessario valutare con prudenza questa modalità di recupero.

L'aumento della capacità di riscossione delle entrate proprie costituisce senz'altro un segnale positivo, benché non possa considerarsi risolutivo di per sé, visto che, dai dati del rendiconto 2023, il saldo di cassa della gestione di parte corrente risulta registrare un valore negativo pari a € 453.394,70.

Per quanto concerne le riduzioni di spesa previste nel Piano, l'Organo di revisione ha rassicurato circa la loro effettività, sulla base dei dati contabili; sul fronte delle entrate,

tuttavia, lo stesso Organo ha attestato l'impossibilità, alla chiusura del primo semestre dell'anno, di verificare con certezza l'entità delle stesse. Oltre a ciò, la Sezione ha rappresentato perplessità sulla stima dei risparmi derivanti dall'esternalizzazione del servizio di raccolta dei rifiuti (TARI), che appare eccessivamente ottimistica.

Il Collegio, alla luce di tali risultanze, ha ritenuto che il quadro rappresentato consenta di proseguire col percorso di risanamento appena avviato, innanzitutto perché il recupero del disavanzo, come visto, al termine dell'esercizio 2023, è anche migliore rispetto alle previsioni del Piano appena approvato.

Tuttavia, il percorso di recupero è solo all'inizio e sarà possibile una valutazione più accurata alla chiusura dell'esercizio 2024, momento in cui si potrà verificare l'effettività dei risparmi che, secondo la prima relazione semestrale del Revisore, sembrano coerenti con le previsioni, pur essendo difficilmente valutabili a metà esercizio.

Resta comunque, ad avviso della Sezione, indispensabile affrontare con tempestività e rigore le criticità emerse, in particolare sulla capacità di riscossione, poiché, qualora non adeguatamente gestite, potrebbero compromettere l'efficienza della gestione ordinaria.

Da ultimo, la Sezione ha esortato il Comune e l'Organo di revisione a monitorare attentamente l'effettivo risparmio derivante dall'esternalizzazione della TARI e delle altre entrate previste in aumento dal Piano, e, in linea generale, ha raccomandato una scrupolosa attenzione ai dati contabili per evitare conseguenze negative derivanti da una gestione finanziaria disordinata.

5 LA VALUTAZIONE DELLE MISURE CORRETTIVE *EX* ART. 148-*BIS*, C. 3, TUEL

Dopo la riforma del Titolo V Parte II della Cost., la L. 5 giugno 2003, n. 131, concernente "*Disposizioni per l'adeguamento dell'ordinamento della Repubblica alla legge costituzionale 18 ottobre 2001, n. 3*" ha introdotto forme di controllo cd. "collaborativo" nei confronti di Comuni, Province, Città metropolitane e Regioni (art. 114 Cost.), finalizzate alla verifica del rispetto degli equilibri di bilancio da parte delle Autonomie territoriali, in relazione ai vincoli derivanti dall'appartenenza dell'Italia all'Unione europea (art. 117 Cost.).

L'art. 3, c. 1, lett. e), del D.L. n. 174 del 2012, convertito, con modificazioni, dalla L. n. 213 del 2012, ha introdotto nel D. Lgs. n. 267 del 2000 l'art. 148-*bis* (intitolato "*Rafforzamento del controllo della Corte dei conti sulla gestione finanziaria degli enti locali*"), il quale prevede che le Sezioni regionali di controllo della Corte dei conti esaminano i bilanci preventivi e i rendiconti consuntivi degli enti locali per la verifica del rispetto degli obiettivi annuali posti dal patto di stabilità interno, dell'osservanza del vincolo previsto in materia di indebitamento dall'art. 119, c. 6, della Cost., della sostenibilità dell'indebitamento, dell'assenza di irregolarità, suscettibili di pregiudicare, anche in prospettiva, gli equilibri economico-finanziari degli enti.

Ai fini della verifica in questione, la Sezione regionale di controllo deve accertare che i rendiconti degli enti locali tengano conto anche delle partecipazioni in società alle quali è affidata la gestione di servizi pubblici locali e di servizi strumentali.

In conformità alla disposizione dell'art. 148-bis, c. 3, del D. Lgs. n. 267 del 2000, qualora le Sezioni regionali della Corte accertano la sussistenza "*di squilibri economico-finanziari, della mancata copertura di spese, della violazione di norme finalizzate a garantire la regolarità della gestione finanziaria, o del mancato rispetto degli obiettivi posti con il Patto di stabilità interno*", gli enti locali interessati sono tenuti ad adottare, entro sessanta giorni dalla comunicazione della delibera di accertamento, "*i provvedimenti idonei a rimuovere le irregolarità e a ripristinare gli equilibri di bilancio*", nonché a trasmettere alla Corte i provvedimenti adottati, in modo che la magistratura contabile possa verificare, nei successivi trenta giorni, se gli stessi siano idonei a rimuovere le irregolarità ed a ripristinare gli equilibri di bilancio. In caso di mancata trasmissione dei provvedimenti correttivi, o di esito negativo della valutazione, "*è preclusa*

l'attuazione dei programmi di spesa per i quali è stata accertata la mancata copertura o l'insussistenza della relativa sostenibilità finanziaria".

Sulle disposizioni normative appena esaminate, la Corte costituzionale (sent. n. 60/2013) ha evidenziato come l'art. 1, commi da 166 a 172, della L. n. 266 del 2005 e l'art. 148-*bis* del D. Lgs. n. 267 del 2000, introdotto dall'art. 3, c. 1, lett. e), del D.L. n. 174 del 2012, abbiano istituito tipologie di controllo, estese alla generalità degli enti locali, finalizzate ad evitare e prevenire situazioni di pregiudizio irreparabile agli equilibri di bilancio. Pertanto, tali controlli si collocano su profili distinti rispetto al controllo sulla gestione amministrativa e sono compatibili con l'autonomia di regioni, province e comuni, in forza del supremo interesse alla legalità finanziaria ed alla tutela dell'unità economica della Repubblica (artt. 81, 119 e 120 Cost.). Tali funzioni di controllo attribuite alle Sezioni regionali di controllo della Corte dei conti assumono ancora maggior rilievo nel quadro delineato dall'art. 2, c. 1, della L. cost. 20 aprile 2012, n. 1, che, nel comma introdotto a modifica dell'art. 97 Cost., richiama il complesso delle pubbliche amministrazioni ad assicurare l'equilibrio dei bilanci e la sostenibilità del debito pubblico, in coerenza con l'ordinamento dell'Unione europea.

Nel corso delle attività di controllo svolte nel 2024, sono state emesse n. 3 deliberazioni aventi ad oggetto la verifica dei provvedimenti adottati dagli enti controllati a seguito di pronuncia della Sezione ai sensi dell'art. 148-*bis*, c. 3, TUEL

5.1 COMUNE DI SAN LEO

Il Comune di San Leo (***delib. n. 8/2024/PRSP***) 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 ex art.148-*bis* adottate dall'Ente, ma in quelle sedi aveva ritenuto i provvedimenti non idonei a rimuovere le irregolarità e a ripristinare gli equilibri di bilancio.

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 22 – L'evoluzione della gestione di cassa

	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.

5.2 COMUNE DI CREVALCORE

Il Comune di Crevalcore (***delib. n. 81/2024/PRSP)*** ha approvato il rendiconto riferito alla gestione dell'anno 2022 con il parere sfavorevole dell'Organo di revisione. La Sezione ha adottato la deliberazione n. 199/2023/PRSP del 23 novembre 2023 rilevando l'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 che palesa la noncuranza e la trascuratezza mostrata dalla pubblica amministrazione nella salvaguardia delle risorse finanziarie dell'Ente e quindi del bene bilancio, dando notizia alla Procura per gli adempimenti di conseguenza, ai fini e per gli effetti di cui all'art. 52, c. 4, del c.g.c.

La questione che la Sezione è stata chiamata ad esaminare riguardava la legittimità della complessiva operazione di transazione (deliberazione di Giunta comunale n. 133 del 3 novembre 2022) in merito, in particolare, alla sussistenza di un rapporto di credito e debito con una società partecipata risalente al 2009: lo scrutinio della fattispecie rilevava 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. sent. n. 6/2017).

Il Comune di Crevalcore, con nota del 16 febbraio 2024 registrata al protocollo della Corte dei conti al n. 583/2024, ha trasmesso la deliberazione di Giunta Comunale n. 23 del 15 febbraio 2024 avente ad oggetto "*Annullamento, in autotutela, della deliberazione di Giunta comunale n. 133/2022 ai sensi dell'art. 21-nonies, della L. n. 241/90 ed in esecuzione dell'art. 148-bis, comma 3 del D. Lgs. n. 267/2000*". Con tale deliberazione, l'Ente ha constatato l'attuale insussistenza delle "obbligazioni" di debito-credito tra il Comune e la società partecipata inerenti alla vicenda in questione, tanto per la natura delle "obbligazioni", tanto per la circostanza che le stesse erano da ritenersi di fatto già compensate, ex art. 1252, c. 1, c.c. per effetto dell'esecuzione, al tempo, delle reciproche prestazioni qualificate come assimilabili. Il Comune ha inoltre dato atto che con tale deliberazione di Giunta comunale è idonea a rimuovere le irregolarità evidenziate nella precedente deliberazione di Giunta comunale n. 133/2022, precisando che i relativi fatti gestionali non hanno compromesso gli equilibri di bilancio dell'ente.

La Sezione, pur rilevando l'assenza di indicazioni in merito da parte dell'Organo di revisione, coinvolto nel procedimento istruttorio di cui alla deliberazione della scrivente Sezione n. 199/2023/PRSP, ha preso atto della deliberazione di Giunta comunale di Crevalcore e, dalla valutazione dei provvedimenti correttivi che il Comune di Crevalcore ha adottato ai sensi dell'art. 148-*bis*, c. 3, del TUEL, in relazione alla deliberazione della Sezione n. 199/2023/PRSP, ha rilevato l'idoneità degli stessi a rimuovere le irregolarità riscontrate e a ripristinare gli equilibri di bilancio.

5.3 COMUNE DI MONTECOPIOLO

Per quanto concerne il Comune di Montecopiolo (***delib. n. 81/2024/PRSP***), la Sezione, nell'ambito delle attività di controllo per l'anno 2023, ha esaminato la documentazione relativa al bilancio preventivo per il triennio 2022/24 ed al rendiconto per l'esercizio 2021 e ha adottato la deliberazione n. 205/2023/PRSP, rilevando una situazione di inattendibilità delle risultanze di bilancio e in ogni caso di grave compromissione degli equilibri di bilancio, in particolare in relazione: al mancato riassorbimento del disavanzo ordinario nel termine perentorio di tre anni ai sensi dell'art. 188 del TUEL - che il Comune avrebbe dovuto recuperare entro e non oltre l'approvazione del rendiconto 2022 -, alla protrazione illegittima del disavanzo così risultante al nuovo esercizio finanziario 2023 ed alla errata contabilizzazione del FAL, prescrivendo la necessaria adozione di interventi correttivi volti a ripristinare la sana gestione, ai sensi dell'art. 148-*bis*, c. 3, del TUEL.

In particolare, la Sezione, all'esito della verifica documentale effettuata sul rendiconto 2021, aveva rilevato, rispetto alle risultanze del rendiconto 2020, una situazione finanziaria in via di miglioramento, evidenziando un recupero di € 34.041,50, eccedente le quote annuali (complessivamente pari a € 31.066,27) di recupero del disavanzo di competenza dell'esercizio 2021. La Sezione, tuttavia, a seguito di approfondimenti istruttori, aveva rilevato il mancato recupero da parte dell'Ente del disavanzo ordinario ex art. 188 TUEL a rendiconto 2022, in quanto rispetto al rendiconto 2021, la quota di rientro prevista complessivamente avrebbe dovuto essere pari ad € 226.640,38 mentre la quota effettivamente recuperata dal Comune è stata di € 143.515,27 pertanto a chiusura del triennio 2020-2022 rimaneva una quota non recuperata di € 83.125,11. Secondo quanto rappresentato dall'Ente, il programmato rientro

nell'esercizio 2022 non si era potuto verificare, in quanto, a seguito del transito del Comune dalla Regione Marche alla Regione Emilia-Romagna, il contributo della Regione Marche di € 200.000,00, rilasciato ai sensi dell'art. 15 della L.R. Marche n. 41 del 30 dicembre 2019, era stato revocato ai sensi dell'art. 11 della L.R. Marche n. 33 del 2 dicembre 2021 e la circostanza avrebbe indotto il Comune a prevedere un ripiano nel bilancio di previsione 2023 di rientro definitivo. La Sezione, inoltre, aveva evidenziato come nel caso concorressero più tipologie di disavanzo e che in applicazione del principio contabile applicato di cui ai punti 9.2.26 e 9.2.30 di cui all'All. 4/2 al D. Lgs. n. 118/2011, il cd. extra recupero dovesse essere attribuito alla componente del disavanzo di amministrazione "*in ordine di anzianità di formazione del disavanzo stesso*". Pertanto, nel caso del Comune di Montecopiolo la situazione era compendiabile come segue:

Tabella 23 – L'evoluzione delle varie tipologie di disavanzo

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

Inoltre, la Sezione aveva rilevato che il Comune di Montecopiolo a rendiconto 2021 ha, da un lato, correttamente accantonato nel risultato d'amministrazione il FAL (fondo anticipazioni di liquidità) per un importo pari a € 1.209.105,95, corrispondente al debito residuo, dando altresì evidenza della riduzione dell'accantonamento nella misura della quota rimborsata nell'esercizio pari a € 41.305,35; ma, dall'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 aveva pertanto disposto che, nelle more e in via assolutamente cautelare, atteso l'accertato pregiudizio agli equilibri di bilancio, l'Ente provvedesse ad adottare, nella sua discrezionalità, le opportune misure correttive idonee a superare definitivamente le rilevate criticità, onde evitare l'adozione di ben più importanti misure stabilite dagli artt. 188 e 193 del TUEL. Inoltre, la Sezione aveva ritenuto necessario, ai sensi dell'art. 148-*bis* del TUEL, promuovere interventi correttivi invitando l'Ente a provvedere, entro il termine di 60 giorni dalla comunicazione di deposito della pronuncia di accertamento, all'adozione delle apposite misure correttive e della presa d'atto della pronuncia emessa dalla Sezione attraverso l'adozione di apposita delibera consiliare.

La Sezione, da ultimo, aveva accertato il mancato funzionamento degli organi di controllo interno.

Il Comune di Montecopiolo ha adottato la deliberazione di Consiglio comunale n. 1 del 15 febbraio 2024 avente ad oggetto "*Presa d'atto della Deliberazione n. 205/2023/PRSP della Corte dei conti Sezione Regionale di Controllo per l'Emilia-Romagna*" con la quale ha preso atto della pronuncia della Corte dei Conti – Sezione Regionale di Controllo per l'Emilia-Romagna emessa ai sensi dell'art. 148-*bis*, provvedendo ad adottare ogni atto necessario, apportando le misure correttive più idonee a superare in via definitiva tutte le criticità evidenziate ed oggetto di rilievo. L'Ente ha successivamente adottato la deliberazione di Consiglio comunale n. 2 del 15 febbraio 2024 avente ad oggetto "*Riapprovazione rendiconto esercizio finanziario 2022 – Giusta Deliberazione Corte dei conti, Sezione Regionale di Controllo per l'Emilia-Romagna n. 205/2023/PRSP*", con parere favorevole dell'Organo di revisione, con la quale ha provveduto alla rettifica dei documenti contabili nonché alla rideterminazione del risultato di amministrazione, riapprovando lo schema del rendiconto di gestione relativo all'esercizio finanziario 2022, dando atto di aver provveduto a far rientrare le criticità emerse con le operazioni di rettifica effettuate. Alla luce delle nuove risultanze, l'Ente ha provveduto inoltre sia per l'annualità 2021 che 2022 alla rettifica degli accantonamenti delle 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 di Arconet ed alla rivisitazione dell'accantonamento al Fondo contenzioso. Con la deliberazione di Consiglio comunale sopra citata, il Comune ha allegato i nuovi

prospetti del risultato di amministrazione - con l'elenco analitico delle risorse accantonate, vincolate e destinate.

Alla luce delle suddette risultanze, si precisa che l'Ente, nel proprio atto di Consiglio comunale n. 2 del 15 febbraio 2024 di riapprovazione dello schema del rendiconto di gestione 2022, ha rappresentato la necessità di recuperare la somma complessiva di € 162.365,65 composta in dettaglio dalle seguenti somme:

- parte disavanzo ordinario € 83.125,19

- Corretto accantonamento FAL annualità 2021 € 41.305,30

- Corretto accantonamento FAL annualità 2022 € 37.935,24.

L'Ente ha rilevato che, nell'ambito delle operazioni propedeutiche di riaccertamento ordinario dei residui e dalla verifica del contenzioso in essere, ha provveduto a riallineare i valori degli accertamenti di entrata soprattutto per quanto riguarda le somme ancora depositate nei conti correnti postali, per la maggior parte riscosse negli esercizi 2023 e 2024 e non prelevate, nonché a rivedere alla luce della normativa di cui al D. Lgs. n. 118/2011, alcuni impegni di spesa in relazione alle effettive necessità. Nello specifico il Comune ha recuperato somme per € 162.435,02 derivati da:

− Saldo tra maggiori e minori residui attivi della competenza 2022 entrate extra-tributarie (Tit. 3) per € 2.338,72;

− Incremento residui attivi derivanti da esercizi precedenti il 2022 per prelievi da depositi c/c postali per € 55.241,15. Tali incrementi hanno riguardato per € 7.340,60 residui di entrate di natura tributaria (Tit. 1) e per € 47.900,55 incremento di residui di entrate extra-tributarie (Tit. 3) ;

− Economie su impegni di competenza 2022, non rilevate in precedenza, per € 25.069,59;

− Insussistenze e prescrizione di residui non rilevate in precedenza per € 31.285,56;

− Maggiori risorse liberate dalle quote accantonate a rendiconto per rivisitazione contenzioso per € 48.500,00.

Il Comune ha pertanto comunicato, alla luce delle nuove risultanze, che con le operazioni di rettifica effettuate, sono rientrate le criticità e le violazioni fatte emergere dalla Sezione, dichiarando allo stesso tempo di aver rispettato tutti gli equilibri di bilancio.

Il Comune ha infine adottato la deliberazione di Consiglio comunale n. 3 del 15 febbraio 2024 avente ad oggetto "*Deliberazione Corte dei conti Sezione Regionale di Controllo per l'Emilia-Romagna n. 205/2023/PRSP, adottata nella Adunanza del 14 dicembre 2023, notificata a mezzo PEC in data 22 dicembre 2023 – Art. 188 c.1 TUEL – Misure correttive*". Con tale atto il Comune di Montecopiolo ha proposto di attivare ogni correttivo atto ad evitare future criticità gestionali dell'Ente con conseguente formazione di disavanzi, adottando le seguenti misure in ottemperanza all'art. 188, c.1, TUEL:

- forte attività accertativa dei tributi locali in termini di recupero evasione;

- attività di recupero di somme da entrate tributarie ed extra-tributarie attraverso l'attivazione di procedura coattiva al fine di ridurre significativamente il fondo crediti di dubbia esigibilità (FCDE);

- operare nel rispetto dei termini di pagamento al fine di azzerare il Fondo debiti commerciali e rimettere in disponibilità delle risorse;

- avviare una riduzione della spesa corrente stimata nella misura del 5 % senza però penalizzare l'utenza nell'erogazione dei servizi primari;

- partecipare ad iniziative tendenti alla riduzione delle spese energetiche attraverso progetti europei, nazionali e regionali di impianti fotovoltaici con i Comuni del territorio o direttamente, stimando risparmi di € 30.000,00/€ 40.000,00;

- installazione di un impianto per la produzione di energia idroelettrica su condutture dell'acquedotto, delibera di Giunta comunale n. 52 del 14 settembre 2022, con benefici economici;

- avvio di attività di promozione del territorio coinvolgendo anche partners privati con effetti sia diretti che indiretti tutti tendenti allo sviluppo del territorio;

- verifiche quadrimestrali, in aggiunta a quelle obbligatorie, attraverso un controllo interno della gestione, al fine di adottare misure correttive, qualora necessarie;

- attività gestionale finalizzata al contenimento e riduzione dei residui; - ogni altra iniziativa ritenuta utile da valutare nel medio termine.

Ciò premesso, alla luce della documentazione trasmessa, le iniziative allo stato adottate, sopra riassunte, non appaiono aver superato le criticità accertate.

Le questioni che emergono dalle risultanze istruttorie sono dunque le seguenti:

1. se sia consentito la riapertura di un rendiconto già approvato;

2. se le misure contemplate dell'art. 148-*bis* TUEL prevedano questa eventualità o se invece richiedano la destinazione di ulteriori risorse nell'esercizio corrente per fronteggiare il disequilibrio verificatosi;

3. se l'intervenuto aumento dello stanziamento dei residui attivi sia giustificato dalla iscrizione in bilancio di poste tali da offrire garanzie in termini di veridicità e attendibilità.

Quanto ai primi due punti non solo la riapertura del rendiconto già approvato non può essere consentito, ma ad identico giudizio negativo non si sottrae anche l'adozione di una mera delibera, come quella adottata dal Consiglio comunale n. 3 del 15 febbraio 2024, priva di un reale valore tecnico, in cui si indicano genericamente misure di recupero dell'evasione che non rappresentano entrate effettive, bensì meri intendimenti futuri privi di una concreta tangibilità e soprattutto di una loro potenziale iscrizione in bilancio.

In riferimento alla gestione dei residui, l'Ente non ha comunicato alcun'azione concreta volta al recupero delle somme dovute, ma si è limitato ad elencare una serie di attività generiche e prive di reale consistenza contabile.

Il dato saliente che emerge dalla verifica istruttoria evidenzia che il maggiore incremento di residui attivi riguarda poste iscritte ex novo – a seguito della non consentita riapertura del rendiconto - a residuo per gli anni precedenti il 2022: si tratterebbe quindi di somme per le quali il Comune ha proceduto nel 2024 al versamento nel conto di tesoreria delle riscossioni introitate sul conto corrente postale, per le quali negli anni di competenza (2022 e seguenti) non aveva proceduto al versamento.

Il caso oggetto di scrutinio, sintomo di inefficiente gestione della liquidità, concerne quindi la perdurante giacenza sui conti correnti di entrate che non vengono riversate, entro i brevissimi termini perentori previsti dalla legge, sul conto di tesoreria.

Sulla base dei non consentiti meccanismi teste' descritti, sui quali si appunta lo scrutinio di legittimità della Sezione in termini negativi - l'analisi del rendiconto 2023 evidenzierebbe il totale recupero del disavanzo ordinario ex art. 188 del TUEL di € 83.125,11, (ovverosia dell'importo che il Comune avrebbe dovuto recuperare entro e non oltre l'approvazione del rendiconto 2022), ed una quota di rientro di € 143.832,73 eccedente le quote annuali di recupero dei disavanzi di competenza dell'esercizio 2022, approvato inizialmente con deliberazione di Consiglio comunale n. 11 del 20 maggio 2023, imputabili 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.

Un cenno a parte merita la valutazione del comportamento degli organi di controllo interno cui la norma dell'art. 147-quinquies del TUEL assegna specifici compiti di attuazione e verifica del precetto dell'equilibrio di bilancio: oltre a rilevare in tal senso la palese violazione, da parte del responsabile del servizio finanziario, delle illustrate regole afferenti la tempestività del prelievo delle giacenze dei conti correnti postali, emergono con nitidezza le specifiche responsabilità dell'Organo di revisione. Le carenze in termini di vigilanza e corretta applicazione dei principi contabili rilevano in primo luogo, in capo a quest'ultimo, dal momento che non esprime alcun rilievo ed anzi rilascia parere favorevole alla delibera di riapertura dei rendiconti; in secondo luogo, tale responsabilità viene integrata dal fatto che parimenti non esprime alcun rilievo al ritrovamento delle somme giacenti, che ben avrebbero dovuto essere oggetto invece della verifica periodica trimestrale contemplata dall'art. 223 del TUEL; in terzo luogo, l'Organo di revisione non si interroga in alcun modo sulla completezza delle rilevazioni in occasione delle precedenti verifiche di cassa. La circostanza che le somme anzidette emergano, per affluire nelle giacenze di tesoreria per un importo esattamente pari a quello richiesto dalla manovra correttiva ai fini del riassorbimento del disavanzo, ingenera non marginali dubbi - che lo stesso Organo di revisione avrebbe dovuto porsi - circa la correttezza delle verifiche di cassa non solo medio tempore effettuate, ma anche di quelle in

atto, volte ad un corretto accertamento di tutte le somme liquide giacenti presso l'Ente e non già solo di quelle giacenti presso il tesoriere.

Le anzidette risultanze documentali integrano una serie di conseguenze cosi compendiabili: l'inadempimento del riassorbimento triennale del disavanzo; l'illegittimità della riapertura del rendiconto, negli esercizi considerati dal periodo deliberato per il riassorbimento triennale del disavanzo; il conseguente accertamento irrituale dei residui attivi, imputato agli esercizi in questione; la non veridicità e attendibilità delle scritture contabili, nonché a cascata dei documenti contabili successivi; l'inadempimento del tempestivo riversamento e contestuale prelievo dai conti correnti; la sostanziale inadempienza dell'Organo di revisione nelle verifiche di cassa, carenti in particolare dell'analisi delle somme anzidette.

In conclusione, dalla valutazione dei provvedimenti correttivi che il Comune di Montecopiolo ha adottato ai sensi dell'art. 148-bis, c.3, del TUEL, in relazione alla deliberazione della Sezione n. 205/2023/PRSP sul bilancio di previsione 2022-24 e sul rendiconto per l'esercizio 2021, la Sezione ha rilevato l'insufficienza delle misure adottate dall'Ente.

5.4 COMUNE DI CERIGNALE

Per quanto riguarda il Comune di Cerignale (***delib. n. 12/2024/PRSP***) è emerso che il l'Ente non ha provveduto, ricorrendone i presupposti, ad accantonare una quota al Fondo garanzie debiti commerciali, così come previsto dall'art. 1, c. 862 del D. Lgs. n. 145/2018. Ciò consente, modificando indebitamente il risultato di amministrazione, di dilatare la spesa degli esercizi considerati attraverso meccanismi tecnici che convergono nell'elusione dei precetti costituzionali dell'equilibrio di bilancio e della sana gestione finanziaria.

La Sezione ha ritenuto conseguentemente necessaria, ai sensi dell'art. 148-bis, c. 3, del TUEL, l'adozione di interventi correttivi e ha prescritto di provvedere alla corretta rappresentazione dei dati di rendiconto attraverso l'adozione di apposita delibera consiliare, con riferimento non solo alla corretta determinazione delle componenti del risultato di amministrazione (in particolare, per ciò che concerne la quota non computata del FGDC), ma

anche ai necessari aggiustamenti dei bilanci degli esercizi successivi, per gli effetti che su questi si dovranno produrre.

Il Comune di Cerignale ha trasmesso alla Sezione documentazione relativa alle misure adottate, che sono state ritenute idonee a rimuovere le criticità riscontrate e a ripristinare gli equilibri di bilancio (***delib. n. 50/2025/PRSP***).

6 CONCLUSIONI

Nel corso dell'esercizio 2024, la Sezione ha esaminato i rendiconti relativi all'esercizio finanziario 2022 ed i bilanci preventivi 2023-2025 degli 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 n. 26 deliberazioni, di cui 24 PRSE e 2 PRSP. A queste devono aggiungersi 6 deliberazioni, delle quali 3 PRSE e 3 PRSP, relative ai controlli sul precedente esercizio finanziario.

Dal controllo svolto sui rendiconti 2022 la Sezione ha constatato, pur in un contesto complessivamente di buona salute per la finanza locale, taluni elementi di criticità che derivano da una non corretta applicazione dei principi della contabilità armonizzata, così come del resto era emerso nel corso dei controlli effettuati l'anno precedente; rispetto ad essi 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.

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 maggiormente problematici, ma non mancando di valorizzare altresì comportamenti virtuosi e miglioramenti gestionali.

Le principali criticità riscontrate (es. scarsa capacità di riscossione, contrasto all'evasione tributaria, errata contabilizzazione dei contributi a rendicontazione, rapporti creditori e debitori con gli organismi partecipati, riconoscimento di debiti fuori bilancio, contabilizzazione del fondo pluriennale vincolato, contabilizzazione interventi PNRR) 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 articoli 81 e 97 Cost., nonché dalla legge rinforzata n. 243 del 2012, possono essere vulnerati, nella gestione risultante dall'esame sulla documentazione inerente al rendiconto per l'esercizio 2022 e al bilancio di previsione 2023-2025, in relazione alle criticità rilevate nel corso delle istruttorie svolta. La Sezione ha al contempo richiamato l'attenzione dell'organo di revisione a vigilare costantemente sul rispetto dei principi contabili sanciti dal decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118.

A tal fine, si rammenta che 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.

Le criticità emerse con maggiore frequenza, così come già rilevato nel corso del precedente ciclo di controllo, 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. 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.

La valutazione sullo stato della finanza locale per quanto riguarda gli enti locali dell'Emilia-Romagna è dunque nel complesso positiva, anche se sussistono alcuni elementi di criticità, che dovranno essere oggetto di monitoraggio nel corso degli esercizi successivi.

Anche per quanto riguarda l'attività sui piani di riequilibrio finanziario pluriennale, la Sezione ha valutato complessivamente in modo positivo le azioni intraprese dagli enti controllati. In un caso, infatti, ha rilevato che il disavanzo è stato completamente recuperato, mentre nell'altro, il Collegio, all'esito del monitoraggio semestrale, ha ritenuto che il quadro rappresentato consentisse di proseguire col percorso di risanamento appena avviato, non mancando tuttavia di rilevare che il percorso di recupero è solo all'inizio e sarà possibile una valutazione più accurata alla chiusura dell'esercizio 2024, momento in cui si potrà verificare l'effettività dei risparmi che difficilmente valutabili a metà esercizio.

Infine, per quanto concerne le misure correttive che gli enti devono adottare ai sensi dell'art. 148-*bis*, c. 3, del T.U.E.L., il giudizio della Sezione è solo parzialmente positivo.

Infatti, mentre in n. 2 dei 3 casi esaminati sono state positivamente valutate le iniziative intraprese dagli enti, in un altro caso, sul quale si rimanda al relativo capitolo, sussistono preoccupazioni in merito alla tenuta degli equilibri di bilancio, avendo la Sezione rilevato l'insufficienza delle misure adottate.

APPENDICE CON TABELLE DI RIEPILOGO

Tabella 24 - Numero enti analizzati dalla Sezione raggruppati per provincia

	ENTE	PROV.	MOTIVI SELEZIONE	Abitanti residenti anno 2022
1	COMUNE DI BOLOGNA	BO	DIMENSIONI	390.554
2	COMUNE DI IMOLA	BO	DIMENSIONI	69.597
3	CITTÀ METROPOLITANA DI BOLOGNA	BO	DIMENSIONI	
4	COMUNE DI CASALECCHIO DI RENO	BO	DIMENSIONI	35.846
5	COMUNE DI SAN PIETRO IN CASALE	BO	PRFP	12.936
6	COMUNE DI FORLÌ	FC	DIMENSIONI	117.121
7	COMUNE DI CESENA	FC	DIMENSIONI+ALLUVIONE	96.638
8	COMUNE DI GAMBETTOLA	FC	ALLUVIONE	10.732
9	COMUNE DI SAVIGNANO SUL RUBICONE	FC	ALLUVIONE	17.935
10	COMUNE DI SAN MAURO PASCOLI	FC	ALLUVIONE	12.247
11	COMUNE DI GATTEO	FC	ALLUVIONE	9.333
12	COMUNE DI CESENATICO	FC	ALLUVIONE	25.987
13	COMUNE DI FORLIMPOPOLI	FC	ALLUVIONE	13.115
14	COMUNE DI LONGIANO	FC	ALLUVIONE	7.240
15	COMUNE DI FERRARA	FE	DIMENSIONI	130.959
16	COMUNE DI CENTO	FE	DIMENSIONI	35.380
17	COMUNE DI JOLANDA DI SAVOIA	FE	PRFP	2.653
18	COMUNE DI MODENA	MO	DIMENSIONI	183.993
19	COMUNE DI CARPI	MO	DIMENSIONI	73.118
20	COMUNE DI CASTELFRANCO EMILIA	MO	DIMENSIONI	33.203
21	COMUNE DI FORMIGINE	MO	DIMENSIONI	34.640
22	COMUNE DI SASSUOLO	MO	DIMENSIONI	41.105
23	COMUNE DI PIACENZA	PC	DIMENSIONI	103.950
24	COMUNE DI PARMA	PR	DIMENSIONI	198.431
25	COMUNE DI RAVENNA	RA	DIMENSIONI	157.267
26	COMUNE DI FAENZA	RA	DIMENSIONI	58.950
27	COMUNE DI CERVIA	RA	ALLUVIONE	29.076
28	COMUNE DI FUSIGNANO	RA	ALLUVIONE	8.094
29	COMUNE DI SAN'AGATA SUL SANTERNO	RA	ALLUVIONE	2.908
30	COMUNE DI REGGIO NELL'EMILIA	RE	DIMENSIONI	170.680
31	COMUNE DI RIMINI	RN	DIMENSIONI	151.101
32	COMUNE DI RICCIONE	RN	DIMENSIONI	34.733

Fonte: elaborazione Corte dei conti su dati estratti da R.E-R

APPENDICE – REPERTORIO DELLE DECISIONI

BILANCIO DI PREVISIONE E RENDICONTO

Delib. **11/2024/PRSE**- Comune di **Cesena (FC)** – Prev. 2023-2025 e Rend. 2022 – Cons. Tessaro - Pres. Pozzato.

Bilancio di previsione e rendiconto - Emergenza alluvionale del maggio 2023- Riconoscimento di debiti fuori bilancio per lavori di somma urgenza.

Fattispecie: in relazione alle spese sostenute per l'emergenza alluvionale che ha colpito il territorio nel maggio 2023, l'Ente ha adottato la delibera consiliare n. 42 del 12 ottobre 2023 con la quale viene effettuata una ricognizione delle operazioni e delle attività di pronto intervento scaturite in seguito agli eventi alluvionali, che hanno dato luogo a somme impegnate per l'emergenza alluvione per complessivi € 2.897.961,67.

Di seguito è rappresentata la tabella con tipologia e importi delle risorse, accertamenti, incassi e importi ancora da incassare.

PARTE ENTRATA				
TIPOLOGIA RISORSE	IMPORTO RISORSE	ACCERTATE	INCASSATE	NON ANCORA INCASSATE
RISORSE TRASFERITE DALLA STRUTTURA COMMISSARIALE (Ordinanza 6/2023)	**€ 2.771.059,67**	€ 2.771.059,67 interam. accertati nel bilancio 2023	€ 1.051.330,50 incassati al 25/09/2023	€ 1.719.729,17 in corso di predisposizione la richiesta di erogazione a saldo
RISORSE TRASFERITE DALLA REGIONE EMILIA-ROMAGNA (Decreto n. 74/2023)	**€ 81.902,00**	€ 81.902,00 interam. accertati nel bilancio 2023	€ 41,675,00 incassati al 20/06/2023	€ 40.227,00 in corso di predisposizione la richiesta di erogazione a saldo
RISORSE DA DONAZIONI RICEVUTE DA PRIVATI	**€ 45.000,00**	€ 45.000,00 interam. accertati nel bilancio 2023	incassati € 45,000,00 in data 24/07/2023	- €

Per una corretta valutazione della documentazione acquisita in sede istruttoria, e per la successiva delibazione in termini di controllo di legittimità regolarità intestato a questa Sezione, in via preliminare, appare opportuno mettere in evidenza che la verifica in questione concerne il possibile *vulnus* all'equilibrio di bilancio determinato dalla assunzione di spese in dipendenza di un evento straordinario, quale quello alluvionale: In questo contesto, la **procedura per il riconoscimento dei debiti fuori bilancio per lavori di somma urgenza** deve seguire precisi tempi e condizioni procedurali: diversamente opinando, può aver luogo la vulnerazione degli equilibri di bilancio.

Sono state introdotte deroghe normative per affrontare l'emergenza, rappresentate in delibera, con l'applicazione delle regole del nuovo Codice degli appalti e l'estensione dei termini per la regolarizzazione dei lavori pubblici di somma urgenza. Sul punto, la Sezione, pur rappresentando che – nonostante l'emergenza – il saldo di cassa al 31 dicembre 2023 è indicativo di un mantenimento degli equilibri finanziari dell'Ente.

Per un indispensabile scrutinio della fattispecie è stata richiesta al Comune una relazione sulla gestione del sistema dei controlli interni riguardo al contesto emergenziale, e all'Organo di revisione una relazione illustrante gli esiti del controllo a campione effettuato, ai sensi dell'art. 239 c. 1 lett. c) del TUEL, sulle poste di spesa emergenziale, evidenziando altresì negli stessi atti - analiticamente e dettagliatamente - la sussistenza o meno dei presupposti previsti dalla normativa, distinguendo in seno a queste tra debiti fuori bilancio e spese di somma urgenza.

a) assume rilievo sul punto, la previsione della lettera *e)* dell'art. 194 del TUEL, nonché la sua stretta correlazione con l'art. 191 del TUEL.

b) La norma in esame, nel delineare il paradigma del debito fuori bilancio, in cui le spese vengono assunte o ordinate senza previo impegno di spesa, ne consente il riconoscimento a determinate condizioni. Scopo della norma è quello di evitare il formarsi di debiti occulti o sommersi che pregiudichino in modo sostanziale in (evidente fittizio) pareggio di bilancio conseguito in modo solamente formale.

c) La disposizione contenuta nell'art. 194 lett. e) del TUEL individua la possibilità per l'ente locale di operare il riconoscimento di debito nel caso dell'avvenuta acquisizione irrituale di beni e servizi (in violazione, cioè, delle procedure di impegno di spesa contemplate dai commi 1, 2 e 3 dell'articolo 191 del TUEL), purché ciò avvenga, da un lato, nei limiti degli accertati e dimostrati utilità ed arricchimento per l'ente, e, dall'altro, nell'ambito dell'espletamento di pubbliche funzioni e servizi di competenza.

d) Dal dettato normativo si desume l'estrema rigorosità dei presupposti oggettivi per esercitare l'azione di arricchimento senza causa nei confronti della pubblica amministrazione, alla luce della norma contenuta nell'art. 194 del TUEL.

e) Dallo stesso enunciato normativo, si ricava l'individuazione di due condizioni preliminari perché sia possibile procedere al riconoscimento dei debiti fuori bilancio: una concerne il tipo e la qualità della spesa (acquisizione di beni e servizi), e l'altra il fine a cui è diretta la stessa (espletamento di pubbliche funzioni e servizi di competenza dell'ente locale).

f) La rigorosità dei presupposti oggettivi per esercitare l'azione di arricchimento senza causa nei confronti della pubblica amministrazione, alla luce della norma contenuta nell'art. 194 del TUEL, fa sì che l'accertamento della sussistenza dei presupposti, come ricordato dalla giurisprudenza contabile (*ex multis,* Corte dei conti, Sezione regionale di controllo per la Regione Veneto, delibere 156/2009 e 107/2009), è obbligatorio e non può essere automaticamente ed implicitamente ricondotto alla semplice adozione della deliberazione di riconoscimento, in quanto vi può essere una parte del debito non riconoscibile ai sensi dell'art. 191, c. 4, del D. Lgs. n. 267/2000.

g) Come enunciato dalla Suprema Corte di cassazione, il riconoscimento del debito fuori bilancio "*può avvenire solo espressamente, con apposita deliberazione dell'organo competente, e non può essere desunto anche dal mero comportamento tenuto dagli organi rappresentativi, insufficiente ad esprimere un apprezzamento di carattere generale in ordine alla conciliabilità dei relativi oneri con gli indirizzi di fondo della gestione economico-finanziaria dell'ente e con le scelte amministrative compiute*" (Cass. civ., Sez. I, sent. n. 24860/2015).

h) L'operatività della norma è subordinata alla duplice condizione preliminare dell'accertamento sia dell'utilità pubblica del bene acquisito in relazione alle funzioni ed ai servizi di competenza dell'ente, sia dell'arricchimento dell'ente (che corrisponde al depauperamento patrimoniale sofferto senza giusta causa dal privato contraente ai sensi dell'art. 2041 del Codice civile). In questo contesto, la delibera consiliare ha pertanto il compito di riscontrare e dimostrare che il debito rientra in una delle fattispecie tipizzate dall'art.194 del TUEL;

- accertare e documentare puntualmente se ed in che misura sussistano i presupposti dell'utilità e dell'arricchimento;
- accertare, conseguentemente, se vi sia una parte del debito non sorretta da entrambi questi presupposti, e dunque non riconoscibile (per la quale, ai sensi dell'art. 191 c. 4 del TUEL, il rapporto obbligatorio intercorre tra il privato fornitore e l'amministratore, funzionario o dipendente che hanno consentito la prestazione in favore dell'ente);
- ricondurre l'obbligazione all'interno della contabilità e del sistema di bilancio dell'ente;
- individuare le risorse per il finanziamento;

- accertare le cause che hanno originato l'obbligo, anche al fine di evidenziare eventuali responsabilità (Corte dei conti, Sezione regionale di controllo per la Regione Veneto, del. n. 103/2019).

i) L'art. 194, primo comma, del TUEL rappresenta un'eccezione ai principi riguardanti la necessità del preventivo impegno formale e della copertura finanziaria; onde per cui, al fine di riportare le ipotesi previste nell'ambito del principio di copertura finanziaria, è richiesta la delibera consiliare con la quale viene ripristinata la fisiologia della fase della spesa e i debiti *de quibus* vengono ricondotti a sistema, mediante l'adozione dei necessari provvedimenti di riequilibrio finanziario. (*ex multis* Corte dei conti, Sezione regionale di controllo per la Regione Friuli-Venezia Giulia, 6/1c/2005 e sez. contr. Campania n. 213/2013).

l) Si evidenzia che "*[i]l 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, (…) in relazione al consumo delle risorse impiegate*" (Corte cost., sent. n. 18/2019), onde "*prevenire o contrastare gestioni contabili non corrette, suscettibili di alterare l'equilibrio del bilancio (art. 81 Cost.)*" (Corte cost., sent. n. 40/2014).

m) Le vicende afferenti le situazioni emergenziali influiscono sulla tenuta degli equilibri di bilancio, in cui assume rilievo centrale la **distinzione tra debiti fuori bilancio e lavori di somma urgenza:**

m1) i primi trovano regolamentazione nella previsione dell'art.194 del TUEL;

m2) la disciplina dei lavori di somma urgenza era – nella vigenza del vecchio codice (D. Lgs. n. 50 del 2016) - contemplata dal legislatore all'art. 163, nonché nell'art. 191 del D. Lgs. n. 267 del 2000, come modificato dall'art. 1, c. 901, della L. n. 145 del 2018, ai c. 3 e 4;

m3) la norma da ultimo citata prevede ora che "*3.* ***Per i lavori pubblici di somma urgenza, cagionati dal verificarsi di un evento eccezionale o imprevedibile, la Giunta, entro venti giorni dall'ordinazione fatta a terzi, su proposta del responsabile del procedimento, sottopone al Consiglio il provvedimento di riconoscimento della spesa con le modalità previste dall'articolo 194, comma 1, lettera e), prevedendo la relativa copertura finanziaria nei limiti delle accertate necessità per la rimozione dello stato di pregiudizio alla pubblica incolumità. Il provvedimento di riconoscimento è adottato entro 30 giorni dalla data di deliberazione della proposta da parte della Giunta, e comunque entro il 31 dicembre dell'anno in corso, se a tale data non sia scaduto il predetto termine.*** *La comunicazione al terzo interessato è data contestualmente all'adozione della deliberazione consiliare;*

m 4) *4. 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. Per le esecuzioni reiterate o continuative detto effetto si estende a coloro che hanno reso possibili le singole prestazioni*";

m 5) attualmente, la disciplina delle procedure in caso di somma urgenza e di protezione civile è contenuta all'articolo 140 del D. Lgs. n. 36/2023, ove viene stabilito che "*1. In circostanze di somma urgenza che non consentono alcun indugio, al verificarsi di eventi di danno o di pericolo imprevisti o imprevedibili idonei a determinare un concreto pregiudizio alla pubblica e privata incolumità, ovvero nella ragionevole previsione dell'imminente verificarsi degli stessi* (…)": così che "*4.* (…) *Qualora l'amministrazione competente sia un ente locale, la copertura della spesa è assicurata con le modalità previste dagli articoli 191, comma 3, e 194 comma 1, lettera e), del testo unico delle leggi sull'ordinamento degli enti locali, di cui al decreto legislativo 18 agosto 2000, n. 267*".

n) Il D.L. n. 61/2023 (rubricato "Interventi urgenti per fronteggiare l'emergenza provocata dagli eventi alluvionali verificatisi a partire dal 1° maggio 2023") all'art. 19, ha espressamente stabilito che "*1. In caso di somma urgenza relativa all'immediata esecuzione di lavori o all'immediata acquisizione di servizi e forniture necessari a fronteggiare gli eventi alluvionali verificatisi a partire dal 1° maggio 2023, per i quali è stato dichiarato lo stato di emergenza con delibere del Consiglio dei ministri del 4 maggio 2023, del 23 maggio 2023 e del 25 maggio 2023, si applicano, a decorrere dalla data di entrata in vigore del presente decreto, le disposizioni di cui all'articolo 140 del codice dei contratti pubblici, di cui al decreto legislativo 31 marzo 2023, n. 36, in deroga all'articolo 229, comma 2, del medesimo decreto legislativo.*

o) *2. Agli appalti pubblici di lavori, forniture e servizi per la realizzazione degli interventi previsti dall'articolo 25, comma 2, lettere a), b) e c), del codice della protezione civile, di cui al decreto legislativo 2 gennaio 2018, n. 1, necessari a fronteggiare gli eventi alluvionali verificatisi a partire dal 1° maggio 2023, per i quali è stato dichiarato lo stato di emergenza con delibere del Consiglio dei ministri del 4 maggio 2023, del 23 maggio 2023 e del 25 maggio 2023, si applicano, a decorrere dalla data di entrata in vigore del presente decreto, le disposizioni di cui all'articolo 140, commi 6, 7 e 11, del codice dei contratti pubblici, di cui al decreto legislativo 31 marzo 2023, n. 36, in deroga all'articolo 229, comma 2, del medesimo decreto legislativo.*

p) *2-bis. I comuni indicati nell'allegato 1 annesso al presente decreto nonché le relative unioni di comuni, province e città metropolitane possono adottare il provvedimento di riconoscimento delle spese per i lavori pubblici di somma urgenza, previsto dall'articolo 191, comma 3, del testo unico delle leggi sull'ordinamento degli enti locali, di cui al decreto legislativo 18 agosto 2000, n. 267, entro centocinquanta giorni dalla data di deliberazione della proposta da parte della Giunta, comunque entro il 31 dicembre dell'anno in corso*".

q) Si sottolinea che **con l'introduzione dell'articolo 1, c. 901, della Legge di Bilancio n. 145 del 2018 è sempre obbligatorio provvedere, secondo la nuova versione della norma, al riconoscimento come debito fuori bilancio dei lavori di somma urgenza,** per i quali non risulta possibile rispettare l'iter ordinario del procedimento di spesa e non già solo quando sull'apposito capitolo vi è insufficienza di fondi (C*orte dei conti, Sezione di controllo per la Regione Sicilia, n. 121/2019*).

q1) Con la richiamata norma, e l'**abrogazione, all'interno del terzo comma dell'articolo 191 del TUEL, del riferimento all'insufficienza delle risorse finanziarie per giustificare l'avvio delle procedure di riconoscimento dei debiti fuori bilancio derivanti dai lavori pubblici di somma urgenza**, il regime derogatorio rispetto all'ordinaria procedura contabile è stato esteso all'intera materia dei lavori di somma urgenza e di protezione civile.

q2) Secondo la norma in esame, **la Giunta è tenuta a sottoporre al Consiglio dell'ente, entro venti giorni dall'ordinazione fatta a terzi, su proposta del responsabile del procedimento, il provvedimento di riconoscimento della spesa con le modalità previste dall'articolo 194, c. 1, lettera e), del TUEL, a prescindere dalla circostanza che il capitolo di spesa presenti o meno disponibilità finanziaria.**

q3) Diviene necessario procedere sempre al riconoscimento consiliare delle spese derivanti per i lavori di somma urgenza apprestando la relativa copertura finanziaria; tuttavia, solamente nei limiti delle necessità accertate per la rimozione dello stato di pregiudizio alla pubblica incolumità. Il provvedimento di riconoscimento deve essere adottato entro i successivi 30 giorni dalla data di deliberazione della proposta da parte dell'organo esecutivo (ovvero quella con la quale la Giunta sottopone all'attenzione del Consiglio la necessità di riconoscere il debito) e comunque entro il 31 dicembre dell'anno in corso se a tale data non sia scaduto il predetto termine. La comunicazione al terzo interessato è data contestualmente all'adozione della deliberazione consiliare.

q4) Laddove si verifichi la violazione dei c. 1, 2 e del c. 3 (ovvero dei termini entro i quali la Giunta deve provvedere alla sottoposizione al Consiglio del provvedimento di riconoscimento del debito)

si applica il successivo comma 4 e il riconoscimento potrà essere adottato, ai sensi dell'art. 194, c. 1, lett. e) "*nei limiti degli accertati e dimostrati utilità e arricchimento per l'ente*".

q5) La vigente versione dell'art. 191, c. 3, del TUEL prevede sempre - in presenza di lavori di somma urgenza - una deroga alla procedura ordinaria, da circoscrivere, tuttavia, al rispetto dei termini di cui all'art. 191, terzo comma, al di fuori dei quali si è comunque in presenza di "acquisizione di beni e servizi in violazione dell'obbligo indicato nei c. 1, 2 e 3".

q6) L'art. 191 del TUEL novellato, infatti, privato dell'inciso "*qualora i fondi specificamente previsti in bilancio si dimostrino insufficienti"*, ha inteso introdurre una disciplina derogatoria per tutti i lavori di somma urgenza e di protezione civile; tuttavia, l'esigenza di celerità e di preminente tutela della pubblica incolumità che giustifica l'affidamento diretto e la determinazione consensuale del corrispettivo con l'affidatario prima che venga assunto l'impegno contabile, risulta controbilanciata dalla rigida previsione di termini entro i quali la Giunta deve sottoporre la proposta di riconoscimento di debito al Consiglio, al fine di ricondurre la spesa nell'alveo del bilancio; il *quantum* da riconoscere, inoltre, non può eccedere i termini della accertata necessità per la rimozione dello stato di pericolo, al precipuo fine di evitare che il ricorso alle procedure di somma urgenza si trasformi da strumento eccezionale in occasione per provvedere, contestualmente, ad interventi eccedenti la necessità contingente.

q7) **La predetta previsione derogatoria è stata vieppiù estesa dalla normativa emergenziale applicabile al caso di specie: in particolare il D.L. 1° giugno 2023, n. 61, convertito, con modificazioni, dalla L. 31 luglio 2023 n. 100, all'art. 19,** ha espressamente stabilito:

- la applicabilità delle regole del nuovo Codice degli appalti (approvato con D. Lgs n. 36/2023), e segnatamente le disposizioni di cui all'articolo 140 del codice dei contratti pubblici, di cui al decreto legislativo 31 marzo 2023, n. 36, in deroga all'articolo 229, c. 2, del medesimo decreto legislativo;

- in secondo luogo, ha ritenuto immediatamente applicabili le disposizioni di cui all'articolo 140, commi 6, 7 e 11, del codice dei contratti pubblici, di cui al decreto legislativo 31 marzo 2023, n. 36, in deroga all'articolo 229, c. 2, del medesimo decreto legislativo *(…) Agli appalti pubblici di lavori, forniture e servizi per la realizzazione degli interventi previsti dall'articolo 25, comma 2, lettere a), b) e c), del codice della protezione civile, di cui al decreto legislativo 2 gennaio 2018, n. 1, necessari a fronteggiare gli eventi alluvionali verificatisi a partire dal 1° maggio 2023, per i quali è stato dichiarato lo stato di emergenza con delibere del Consiglio dei ministri del 4 maggio 2023, del 23 maggio 2023 e del 25 maggio 2023*";

- in terzo luogo, ha individuato più stringenti presupposti per consentire il riconoscimento della spesa, ancorandola "*all'immediata esecuzione di lavori o all'immediata acquisizione di servizi e forniture"*;

- **in quarto luogo, ha stabilito termini diversi e più ampi per la regolarizzazione de*i lavori pubblici di somma urgenza, previsto dall'articolo 191, comma 3, del testo unico delle leggi sull'ordinamento degli enti locali, di cui al decreto legislativo 18 agosto 2000, n. 267, entro centocinquanta giorni dalla data di deliberazione della proposta da parte della Giunta, comunque entro il 31 dicembre dell'anno in corso*".**

r) Si sottolinea come, alla luce delle sopra illustrate premesse, le regole che governano la fattispecie relativa postulano l'adozione necessaria della delibera consiliare di riconoscimento dei debiti fuori bilancio originati dall'effettuazione di lavori di somma urgenza, secondo le tempistiche e le condizioni procedimentali sopra indicate, purché siano strettamente attinenti alla eccezionalità dei presupposti anzidetti.

s) Il rinvio alle modalità previste dall'art. 194, lett. e) per il riconoscimento di detti debiti fuori bilancio non ha valenza esclusivamente procedimentale, ma anche sostanziale:

s1) laddove l'iter procedurale seguito dall'amministrazione si sia svolto nell'ambito dei ristretti termini previsti dalla legge, il riferimento alle "modalità" di cui all'art. 194 lett. e) è da intendersi nel senso che è sempre necessaria l'adozione della delibera consiliare con la quale riconoscere la spesa sostenuta per prestazioni di somma urgenza, purché strettamente attinenti alla rimozione dello stato di pericolo, ovvero *"all'immediata esecuzione di lavori o all'immediata acquisizione di servizi e forniture"* , **effettuata nei termini più ampi previsti dal c. 3 dell'art. 19 del D.L. 61/2023;**

s2) in tal caso, l'*utilitas* per l'Amministrazione coincide con la spesa sostenuta come risultante dalla perizia tecnica e dal corrispettivo concordato consensualmente: ciò in quanto tale modalità procedurale, sia pure derogatoria rispetto all'ordinaria gestione contabile, è stata estesa dal legislatore all'intera materia dei lavori di somma urgenza e di protezione civile, e delle altre prestazioni emergenziali individuate dal D.L. stesso;

s3) laddove l'attività gestionale sia mantenuta entro l'alveo temporale segnato dalla Legge, è giustificato il riconoscimento dell'utile d'impresa;

s4) per contro, **la violazione di detti termini procedurali ovvero dei presupposti stringenti contemplati dalla normativa sopra citata, determina l'applicazione della disciplina sostanziale di cui all'art. 194, lett. e): in tal caso, il riconoscimento opererà esclusivamente nei limiti dell'utilità ricevuta dall'amministrazione, mentre per la parte non riconoscibile (l'utile d'impresa) il rapporto obbligatorio intercorrerà tra il privato fornitore e l'amministratore che ha disposto la fornitura.**

Bilancio di previsione e rendiconto - Risorse finanziarie derivanti dal PNRR

Fattispecie: l'Organo di revisione ha dichiarato di aver verificato la corretta contabilizzazione da parte dell'Ente delle risorse PNRR-PNC in base alle indicazioni di cui alla FAQ n. 48 di Arconet, e la corretta perimetrazione dei capitoli di entrata e di spesa secondo le indicazioni del D.M. MEF 11 ottobre 2021 E'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, rendendo il tracciamento strumentale anche per la conservazione di tutti gli atti e la relativa documentazione giustificativa su supporti informatici adeguati, rendendoli disponibili per le attività di controllo e *audit.*

La Sezione sottolinea l'esigenza di una adeguata programmazione degli interventi contemplati dal Piano nazionale di Ripresa e Resilienza, ma anche di una loro verifica da parte dell'Organo di revisione che, in quanto espressione del principio di sana gestione, ne consenta, attraverso il meccanismo della tracciabilità delle risorse, oggetto di specifico monitoraggio anche di cassa, la loro indefettibile riconduzione alle finalità del Piano.

a) L'art. 9, c. 4, del D.L. n. 77 del 2021, convertito, con modificazioni, dalla L. n. 108 del 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*.".

b) 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).

c) In base all'art. 3, c. 3, del D.M. 11 ottobre 2021, emanato dal Ministero dell'economia e delle finanze, concernente le procedure relative alla gestione finanziaria delle risorse previste nell'ambito del PNRR di cui all'art. 1, c. 1042, della L. 30 dicembre 2020, n. 178, gli enti territoriali e i loro organismi e gli enti strumentali in contabilità finanziaria, con riferimento alle risorse del PNRR dedicate a specifici progetti, accendono 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.

d) La presenza, nel bilancio, di risorse afferenti a progetti finanziati con il PNRR richiede un'attenzione maggiore sulla corretta e integrale contabilizzazione dei flussi di cassa vincolati rispetto alle componenti libere, al fine di garantire gli equilibri della gestione di competenza e di cassa, attraverso un tracciamento trasparente delle entrate e delle uscite con finanziamento specifico (Sez. reg. contr. per il Lazio, del. n. 102/2022/PRSE).

d1) A questo proposito, il ruolo di svolto dall'Organo di revisione è cruciale, come è già stato evidenziato dalla Sezione sulle autonomie con del. n. 2/SEZAUT/2022 e da questa Sezione con delibera 27/2022.

e) Come 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).

f) La FAQ n. 1 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.).

g) 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.

h) 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.

i) 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.

i1) 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.

l) 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 **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.

m) 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.

n) L'Osservatorio sulla finanza e sulla contabilità degli enti locali, riscontrando l'esigenza di offrire ad amministratori e operatori degli enti locali elementi integrativi della vigente normativa in tema di tracciabilità, perimetrazione e rendicontazione delle opere finanziate dal Piano nazionale di ripresa e resilienza (PNRR) sancita dall'art. 9, c. 4, del D.L. n. 77 del 2021, ha emanato l'Atto di orientamento ex art. 154, c. 2, del D. Lgs. n. 267 del 2000 sulla "tracciabilità, perimetrazione e rendicontazione delle opere finanziate dal Piano nazionale di ripresa e resilienza (PNRR) nell'esercizio delle proprie funzioni (art. 154, c. 2, TUEL)", con l'intento che lo stesso possa divenire disciplina di riferimento per l'attività dell'ente locale, segnatamente per la tracciabilità e perimetrazione contabile delle spese di investimento da PNRR.

o) Premettendo che "tracciabilità" e "perimetrazione" delle operazioni contabili afferenti alla realizzazione del programma Next Generation EU e dei progetti finanziati costituiscono princìpi di diritto eurounitario (art. 1, c. 1046, L. n. 178 del 2020, cui è seguito, ai sensi del c. 1037 della medesima legge il decreto del Ministro dell'Economia e delle finanze dell'11 ottobre 2021), oltre che espressione dei principi contabili generali della verificabilità e trasparenza, e considerando che il principio della tracciabilità e del suo corollario, la perimetrazione delle risorse PNRR, anche alla luce dei principi estraibili dall'art. 158 del TUEL, è stato ribadito dalla circolare n. 29 del 2022 (con annesso Manuale), datata 26 luglio 2022 del Ministero dell'economia e finanze - Dipartimento della Ragioneria generale dello Stato (punto 5, penultimo capoverso), l'Osservatorio ha rappresentato che l'ordinamento offre utili indicazioni per l'attuazione contabile del predetto principio di "tracciabilità":

o1) al riguardo si fa particolare riferimento al punto 5.4.5. dell'allegato 4/2 del D. Lgs. n. 118 del 2011, che può essere mutuato per l'esposizione delle risorse finanziarie finalizzate a realizzare progetti PNRR, nonché alle FAQ del Ministero dell'economia e delle finanze.

o2) 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 […] [nella specie, 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)".

p) In tale Atto l'Osservatorio ha ricordato che tutte le attività di gestione, rendicontazione, controllo e monitoraggio legate alle iniziative del PNRR sono svolte attraverso la piattaforma ReGiS, in coerenza con quanto previsto dall'art. 1, c. 1043, della L. n. 178/2020.

q) Tale sistema è volto a garantire il continuo e tempestivo presidio dell'avanzamento finanziario, procedurale e fisico degli interventi selezionati e finanziati dal PNRR, consentendo la puntuale e costante verifica della loro capacità di conseguimento delle milestone e dei target (UE e nazionali) e delle misure ad essi associati.

r) Il sistema ReGiS consente inoltre:

r1) di verificare e monitorare il conseguimento delle ulteriori tappe tecnico-amministrative individuate dalle Amministrazioni titolari nei cronoprogrammi procedurali attuativi di ciascuna misura.

r2) risponde all'esigenza di dare attuazione all'art. 22, c. 2, lett. d), del Regolamento (UE) 2021/241, istitutivo del Dispositivo per la ripresa e la resilienza, il quale, a fini di audit e controllo, impone agli Stati membri di raccogliere e garantire l'accesso, per categorie standardizzate e dettagliate, ai dati inerenti ai soggetti coinvolti nella realizzazione degli interventi o ai destinatari degli stessi (quali i riferimenti del destinatario finale dei fondi, degli appaltatori e subappaltatori, nonché i relativi titolari effettivi).

s) L'Osservatorio ha altresì richiamato le disposizioni di semplificazione e flessibilità relative alla contabilità degli Enti territoriali dirette a favorire l'attuazione dei progetti di cui al PNRR e al PNC e di cui alla FAQ n. 48 di Arconet del 15 dicembre 2021, che ha previsto che, al fine di favorire l'attuazione del PNRR e del PNC, ***"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 (art. 15, comma 4 DL n. 77 del 2021).***

s1) *Pertanto, a seguito dei decreti ministeriali di assegnazione delle risorse gli enti possono procedere all'accertamento delle entrate nel rispetto dei principi della competenza finanziaria potenziata, al fine di consentire, a seguito del perfezionamento delle obbligazioni di spesa, la registrazione degli impegni con imputazione agli esercizi previsti nel cronoprogramma.*

t) Se i decreti prevedono l'erogazione delle risorse sulla base della rendicontazione annuale o infrannuale dei SAL, le entrate sono accertate nell'esercizio di assegnazione delle risorse con imputazione agli esercizi previsti nel cronoprogramma delle spese oggetto del finanziamento.

u) L'articolo 2, comma 2, del DM 11 ottobre 2021 prevede l'erogazione della ***prima quota di trasferimenti anticipata rispetto alla realizzazione delle spese, per un importo massimo del 10% del costo del singolo intervento****, che è possibile incrementare ulteriormente in casi eccezionali debitamente motivati dall'amministrazione titolare dell'intervento. I trasferimenti versati in anticipo sono accertati con imputazione all'esercizio in cui è previsto l'effettivo incasso e, per la copertura delle spese imputate agli esercizi successivi, è attivato il FPV. Per la contabilizzazione delle anticipazioni si rinvia alla successiva lettera d);*

v) Alla fine dell'esercizio, nelle more del perfezionamento delle obbligazioni di spesa, le risorse accertate confluiscono nel risultato di amministrazione e, trattandosi di risorse vincolate, possono essere applicate al bilancio di previsione del triennio successivo. L'utilizzo di tali risorse è consentito anche agli enti in disavanzo in deroga ai limiti previsti dall'art. 1, commi 897 e 898, della legge 30 dicembre 2018, n. 145 (art. 15, comma 3 DL n. 77 del 2021).

v1) Per le risorse del PNRR e del PNC, trattandosi di entrate vincolate, gli enti possono variare il bilancio fino al 31 dicembre per iscrivere nuove o maggiori entrate, stanziare i correlati programmi di spesa e procedere con l'accertamento delle relative entrate (art. 175, comma 3, lettera a) del D.Lgs. n. 267 del 2000 e art. 51, comma 6, lettera a del D.Lgs. n. 118 del 2011). Dal 2021 al 2026, gli enti locali possono variare il bilancio anche nel corso dell'esercizio provvisorio o della gestione provvisoria per iscrivere in bilancio i finanziamenti di derivazione statale ed europea per investimenti (art. 15, c. 4-bis D.L. n. 77 del 2021).

z) Al fine di favorire il tempestivo avvio ed esecuzione dei progetti PNRR, nell'ambito delle risorse disponibili, le amministrazioni centrali titolari degli interventi PNRR possono chiedere ***anticipazioni da destinare ai soggetti attuatori*** *che le contabilizzano come trasferimenti di risorse del PNRR.*

z1) Per gli enti territoriali le anticipazioni sono trasferimenti di risorse per la realizzazione tempestiva degli interventi PNRR erogati anticipatamente rispetto alle scadenze previste dalle assegnazioni formali, da contabilizzare come trasferimenti (non sono anticipazioni di liquidità). Se l'ente riceve anticipazioni di risorse già accertate sulla base delle assegnazioni con imputazione ad esercizi successivi, deve reimputare l'accertamento già registrato all'esercizio in cui riceve l'anticipo.

z2) Alle operazioni di reintegro delle anticipazioni erogate dal Servizio del PNRR provvedono le amministrazioni centrali titolari (art. 9, commi 6 e 7 del D.L. n 152/2021)".

z3) Pertanto, tutte le norme sono finalizzate a consentire l'accertamento tempestivo dei finanziamenti del PNRR e PNC, necessario per l'avvio della procedura di spesa, fin dall'emanazione dei decreti di assegnazione delle risorse. Sono inoltre previsti gli interventi necessari a gestire la realizzazione anticipata dei cronoprogrammi.

BILANCIO DI PREVISIONE E RENDICONTO

Delib. **12/2024/PRSP**- Comune di **Cerignale (PC)** – Prev. 2022-2024 e Rend. 2021 – Cons. Tessaro - Pres. Pozzato.

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

Bilancio di previsione e rendiconto - Criticità relative alla composizione del risultato di amministrazione ai sensi dell'art. 186 del TUEL.

Fattispecie: Emergono dei profili che attengono all'esistenza di criticità che riguardano le singole poste che compongono il risultato di amministrazione ai sensi dell'art. 186 del TUEL e la cui non corretta determinazione potrebbe essere fonte di potenziale squilibrio.

Influendo sul fondo cassa, l'affluenza delle somme relative in termini di riscossione e di pagamento determinano in concreto la giacenza di cui dispone l'Ente al momento della approvazione del rendiconto: si tratta di poste su cui opera trimestralmente la verifica da parte dell'Organo di revisione e che incidono sulla corretta quantificazione del risultato di amministrazione

a) L'affluenza delle somme derivanti da riscossioni e pagamenti, differiscono dalle "p*artite 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): e tuttavia, la quantificazione, così come la cura concreta, della liquidità rileva anche per la conseguente determinazione degli accantonamenti relativi.

Bilancio di previsione e rendiconto - Efficienza della riscossione.

Fattispecie: difficoltà in merito alla effettiva realizzazione delle entrate proprie, con particolare riferimento al titolo 3, per la competenza.

a) E 'importante migliorare il grado di riscossione delle entrate correnti e a prestare particolare attenzione all'attività di accertamento e riscossione delle entrate extratributarie, 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 di un ente, rischia di vulnerarne gli equilibri finanziari, 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) E'utile attivare delle misure per migliorare la gestione della liquidità, richiamando 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 dell'ente.

Bilancio di previsione e rendiconto - Tempestività dei pagamenti.

Fattispecie: nonostante il miglioramento della situazione di cassa del Comune al termine dell'esercizio 2021, l'indicatore della tempestività dei pagamenti rimane comunque alto, nonostante l'Ente abbia mostrato rispetto all'anno precedente, discrete *performance* di miglioramento (indicatore di tempestività dei pagamenti anno 2020 pari a + 49,24 e anno 2021 pari a + 44,16 giorni).

a) Il D. Lgs. n. 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 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 ricordate, 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.

c) Si sottolinea l'esigenza di una particolare cura per le entrate proprie degli enti locali, la qual cosa ha un'intuibile incidenza 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 sullo smaltimento dei residui attivi (Corte cost. sent n. 6/2017).

d) 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).

e) 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).

(cfr. Corte conti, Sez. reg. contr. Emilia-Romagna, del. n. 22/2021/PRSE, n. 68/2021/PRSP)

Criticità relative alla composizione del risultato di amministrazione ai sensi dell'art. 187 del TUEL.

Bilancio di previsione e rendiconto - Risultato di amministrazione e mancato accantonamento del Fondo garanzie debiti commerciali.

Fattispecie: l'Ente non ha provveduto ad accantonare una quota al FGDC, così come previsto dall'art. 1, c. 862 del D. Lgs. n. 145/2018.

Il comportamento del Comune consente, modificando indebitamente il risultato di amministrazione, di dilatare la spesa degli esercizi considerati attraverso meccanismi tecnici che convergono nell'elusione dei precetti costituzionali dell'equilibrio di bilancio e della sana gestione finanziaria. La Sezione ritiene conseguentemente necessaria, ai sensi dell'art. 148-*bis*, c. 3, del TUEL, l'adozione di interventi correttivi.

a) Le criticità afferenti alla gestione della liquidità si riflettono anche sulla composizione del risultato di amministrazione, il quale deve tenere conto degli accantonamenti ai sensi dell'art. 187 del TUEL.

b) Sul punto, è necessario sottolineare che il mancato accantonamento di fondi previsti dalla normativa sulla armonizzazione contabile prevede una separata evidenza per le quote vincolate e accantonate (….): tali partite, infatti, necessitano di essere garantite da adeguate risorse loro specificamente destinate in conformità ai principi della copertura economica (Corte costituzionale sent. n. 274/2017)

c) La L. n. 160/2019 al c. 854, ha previsto la modifica delle tempistiche introdotte dalla L. 145/2018 (Legge di Bilancio 2019) ai c. 859 e seguenti, prevedendo che a partire dall'anno 2021, le amministrazioni pubbliche, diverse dalle amministrazioni dello Stato e dagli Enti del Servizio sanitario nazionale, di cui all'art. 1, c. 2, della L. 31 dicembre 2009, n. 196 devono stanziare nella parte corrente del proprio bilancio un accantonamento denominato **Fondo di garanzia debiti commerciali** se:

c1) non hanno ridotto il debito commerciale al 31/12 dell'anno precedente (2020) rispetto al debito alla medesima data del secondo anno precedente (2019) di almeno il 10%. In ogni caso le medesime misure non si applicano se il debito commerciale residuo scaduto, rilevato alla fine dell'esercizio precedente, non è superiore al 5% del totale delle fatture ricevute nel medesimo esercizio;

c2) pur rispettando la riduzione del 10%, presentano indicatore di ritardo annuale dei pagamenti, calcolato sulle fatture ricevute e scadute nell'anno precedente, non rispettoso dei termini di pagamento delle transazioni commerciali, come fissati dall'art. 4 del D. Lgs. 9 ottobre 2002, n. 231 (30 gg piuttosto che 60 gg nel caso di specifici accordi).

d) Tale accantonamento, sul quale non è possibile disporre impegni e pagamenti, confluisce nella quota libera del risultato di amministrazione.

e) Ai sensi dell'art. 1, c. 862, il Fondo di garanzia debiti commerciali dovrà essere previsto per un importo pari al:
e1) 5% degli stanziamenti riguardanti nell'esercizio in corso la spesa per acquisto di beni e servizi, in caso di mancata riduzione del 10 per cento del debito commerciale residuo oppure per ritardi superiori a 60 giorni, registrati nell'esercizio precedente;
e2) 3% degli stanziamenti riguardanti nell'esercizio in corso la spesa per acquisto di beni e servizi, per ritardi compresi tra 31 e 60 giorni, registrati nell'esercizio precedente;
e3) 2% degli stanziamenti riguardanti nell'esercizio in corso la spesa per acquisto di beni e servizi, per ritardi compresi tra 11 e 30 giorni, registrati nell'esercizio precedente;
e4) 1% degli stanziamenti riguardanti nell'esercizio in corso la spesa per acquisto di beni e servizi, per ritardi compresi tra 1 e 10 giorni, registrati nell'esercizio precedente.

f) 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 evidenzia che **il mancato accantonamento della quota di FGDC vulnera** di conseguenza **il risultato di amministrazione e le risultanze di bilancio**.

BILANCIO DI PREVISIONE E RENDICONTO

Delib. **8/2024/PRSP**- Comune di **San Leo (RN)** – Prev. 2022-2024 e Rend. 2021 – Cons. Tessaro - Pres. Pozzato

Valutazione misure correttive - art. 148-*bis* c 3TUEL

La situazione del Comune di San Leo

Il Comune era stato destinatario di specifica pronuncia inerente al rendiconto per l'esercizio 2017 (deliberazione n. **40/2020/PRA**) con cui la Sezione aveva accertato una situazione di inattendibilità delle risultanze di bilancio e di grave compromissione degli equilibri di bilancio.

Con successiva deliberazione n. **128/2020/PRA/PRSP**, la Sezione ha accertato, ai sensi dell'art. 148-*bis*, c. 3, TUEL, la **mancata adozione delle misure correttive** e ha inoltre disposto che la gestione finanziaria dell'Ente fosse cautelativamente mantenuta entro i limiti della gestione provvisoria, fino alla verifica da parte della Sezione dell'adozione di appropriate variazioni di bilancio al fine di porre rimedio alle situazioni di conflitto tra gestione ed equilibrio di bilancio.

La Sezione ha successivamente esperito istruttorie sui rendiconti 2018-2019 e 2020 del Comune per avere aggiornamenti sulle misure correttive ex art.148-*bis* adottate, ma ha riscontrato i provvedimenti non idonei a rimuovere le irregolarità e a ripristinare gli equilibri di bilancio.

Bilancio di previsione e rendiconto

Fattispecie: la Sezione prende atto del miglioramento dei vari parametri economici-finanziari rappresentati in sede di ultima istruttoria sul rendiconto 2021 e sul bilancio di previsione 2022-24; in particolare, la Sezione prende 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; del rispetto dei termini di pagamento rappresentati dall'indicatore di tempestività di pagamento e dell'attenzione posta nella gestione della cassa (vincolata e non) rilevando, allo stato degli atti, l'idoneità dei provvedimenti correttivi adottati dal Comune 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 societa' partecipata, nonchè la totale rarefazione dei canali di comunicazione tra Ente e la società partecipata San Leo 2000 Servizi Turistici S.r.l.

La Sezione, contestualmente, prescrive al Comune di San Leo di provvedere, 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 emergente allo stato degli atti istruttori, 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.

L'Organo di revisione è tenuto a trasmettere apposita relazione sull'esito della suddetta operazione di modifica delle risultanze del rendiconto.

Bilancio di previsione e rendiconto - mancata conciliazione dei rapporti creditori e debitori con la società partecipata San Leo Servizi Turistici s.r.l.

Fattispecie: La mancata conciliazione ha richiesto uno specifico approfondimento istruttorio, articolato in una doppia audizione: un primo contraddittorio effettuato con i rappresentanti del

Comune di San Leo e, successivamente, un secondo contraddittorio solo con l'Organo di revisione, entrambi tenutisi in data 16 febbraio 2024.

Il Comune, a rendiconto 2022, avrebbe potuto provvedere ad adeguati accantonamenti, avendo recuperato ben oltre la quota di disavanzo di competenza dell'esercizio.
Gli importi di maggior recupero del disavanzo da riaccertamento straordinario (€ 140.562,28) e di maggior accantonamento al fondo perdite societarie (€ 32.873,00) avrebbero ben compensato (come avrebbero dovuto) la obbligatoria ancorché mancante, iscrizione a Fondo rischi passività potenziali dell'importo di € 143.446,46 dovuta alla discordanza nella riconciliazione delle poste creditorie/debitorie (maggiori crediti societari a fronte di minori residui passivi iscritti in bilancio dall'Ente e minori debiti a fronte di maggiori residui attivi iscritti a bilancio dal Comune).

La Sezione prescrive al Comune di provvedere, a rendiconto 2023, alla precisa e definitiva riconciliazione dei rapporti creditori e debitori con tutti gli organismi partecipati e, in particolare, con San Leo 2000 Servizi Turistici S.r.l. In caso di discordanza, la Sezione prescrive all'Ente di prevedere – per i motivi indicati al punto 2.6 della delibera, un idoneo accantonamento ad apposito Fondo rischi passività potenziali: importo che, salvo riconciliazioni che potrebbero realizzarsi alla data di approvazione del rendiconto 2023 e stando al dato attuale, risulta di € 143.446,46. L'operazione dovrà essere compiuta in armonia e in termini di congruenza con la parte di disavanzo maggiormente recuperata, mostrando e rappresentando la suddetta circostanza (accantonamento al Fondo rischi) nel risultato di amministrazione del rendiconto 2023.

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 (attuata dall'Italia con il decreto legislativo 4 marzo 2014, n. 54 – Attuazione della direttiva 2011/85/UE relativa ai requisiti per i quadri di bilancio degli Stati membri), denominata «regole di bilancio numeriche».

b) In proposito è stato già affermato che «nel settore della finanza pubblica allargata le partite creditorie e debitorie afferenti alle relazioni tra enti pubblici […] debbano essere rappresentate nei rispettivi bilanci in modo preciso, simmetrico, speculare e tempestivo» (Corte cost., sent. n. 252 del 2015).

c) Ne consegue che «*il regime dei crediti-debiti tra l'Ente e le sue partecipate è soggetto alla regola della "doppia asseverazione"* che ove risultino carenti possono*, "mettere in dubbio l'attendibilità delle relative previsioni*» di bilancio (Corte dei conti Sez. Riun. in s.c. n. 19/2018/EL).

d) Si ribadisce che 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 (Sezione di controllo per la Regione siciliana, deliberazione n. 394/2013/PAR; Sezione regionale di controllo per la Toscana, deliberazione n. 260/2014/PAR; Sezione regionale di controllo per la Lombardia, deliberazione n. 156/PAR/2014).

e) L'esigenza di una 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 (Sezione delle autonomie n. 2/SEZAUT/2016/QMIG).

f) **In caso di mancata riconciliazione, l'ente locale dovrebbe operare un apposito accantonamento a fondo rischi**, allo scopo di riportare la consistenza del risultato di amministrazione al valore che avrebbe assunto se il maggiore debito o minore credito fosse stato correttamente contabilizzato, mentre dovrebbe procedere agli opportuni accantonamenti al fondo svalutazione crediti qualora avesse registrato residui attivi superiori ai crediti risultati dalle scritture contabili della società.

g) Il principio di simmetria delle poste contabili, espressivo del canone fondamentale dell'equilibrio di bilancio (Corte cost., sent. n. 197/2019), si riflette sui contenuti degli obblighi facenti capo all'ente locale: l'art. 11 c. 6 lett. j) del D. Lgs. 118/11 impone infatti espressamente in caso di discordanze di 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.

h) Secondo il Principio di vigilanza e controllo degli Organi di revisione economico-finanziaria degli enti locali (Documento n. 10), in caso di discordanze, «L'Organo di revisione, verifica le cause alla base delle suddette discordanze e se:
h1) accerta che le suddette siano dovute a sfasature temporali derivanti dall'applicazione di principi contabili differenti, monitora, nel corso dei mesi successivi, la situazione sino a che le stesse non saranno risolte;

h2) se accerta che le suddette siano dovute a un mancato impegno di risorse da parte dell'ente, in termini di residui passivi, a fronte di maggiori crediti dell'organismo o della società partecipati, controlla la reale ed effettiva esistenza di tali crediti ed eventualmente, in caso tale controllo dia esito positivo, verifica che l'ente attivi, entro l'approvazione del rendiconto, la procedura di cui all'art. 194 del TUEL relativa al riconoscimento della legittimità di debiti fuori bilancio.»

i) Gli esiti cogenti dei controlli di legittimità-regolarità formulati in occasione del sindacato sui bilanci degli enti locali e degli enti del Servizio sanitario nazionale e della parifica dei rendiconti regionali (sentenze n. 40 del 2014 e n. 60 del 2013), esprimono l'esigenza – normativamente espressa- di una tutela maggiormente incisiva dell'equilibrio di bilancio, laddove questo venga ad essere seriamente compromesso dall'andamento non fausto delle vicende gestionali compendiate nel rendiconto finanziario.

l) Il controllo previsto dall'art. 148 *bis* del Tuel è caratterizzato da originali profili morfologici e funzionali (Corte cost. sent. n. 40/2014): esso contempla misure interdittive atte a prevedere con efficacia diretta pratiche lesive del principio della previa copertura dell'ente, le quali sono funzionali a garantire l'equilibrio dinamico delle risultanze finanziarie contenute nel bilancio.

m) Se la previsione normativa *«allo scopo di assicurare l'effettività dei controlli finanziari della Corte dei conti, ha attribuito alle pronunce di accertamento delle sezioni regionali di controllo della stessa Corte, da esso previste, effetti (…) imperativi nei riguardi degli enti del Servizio sanitario nazionale e, nel caso di inosservanza degli obblighi imposti, inibitori dell'azione amministrativa degli stessi enti»* (Corte Cost. sent. n. 157/2020), è ragionevole ritenere che vadano ascritti alla Sezione regionale anche poteri cogenti volti a imporre e operare le necessarie rettifiche e modifiche delle risultanze del rendiconto, affinché questo ossequi le regole dell'armonizzazione contabile e il precetto dell'equilibrio di bilancio.

n)L'osservanza rigorosa delle regole dell'armonizzazione - in guisa che la violazione delle regole degli articoli 186 e 187 del TUEL che fanno capo allo scostamento dei principi generali di contabilità

pubblica è astretta alla tutela degli equilibri di bilancio- viene presidiata dall'attribuzione di poteri cogenti alla Corte dei conti, i quali si spingono fino a prescrivere la doverosa rettifica delle risultanze del risultato di amministrazione, onde evitare la formazione di disavanzi e di situazioni pregiudizievoli che l'ordinamento vuole scongiurare.

o) Il precetto di equilibrio 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).

p) Le conseguenti misure correttive -postulate dalla norma dell'art. 148 *bis* del TUEL - sono costituite dalla rettifica delle scritture contabili e, per l'effetto, da una adeguata rimodulazione del risultato di amministrazione in occasione del rendiconto, su cui si scarica l'effetto cogente intestato alla Sezione regionale.

p1) Nel caso di specie, la modifica delle risultanze finanziarie compendiate nel risultato di amministrazione concerne:
- il doveroso accantonamento a fondo rischi, allo scopo di riportare la consistenza del risultato di amministrazione al valore che avrebbe assunto se il maggiore debito o minore credito fosse stato correttamente contabilizzato;
- le correlative rettifiche conseguenti alla modifica di altre poste iscritte a bilancio in misura esorbitante rispetto alle effettive esigenze imposte dall'entità dell'accantonamento o del riassorbimento del disavanzo.

q) Se l'art. 187 del TUEL *«prevede una separata evidenza per le quote vincolate e accantonate (..): tali partite, infatti, necessitano di essere garantite da adeguate risorse loro specificamente destinate in conformità ai principi della copertura economica»* (Corte Cost., sent. n. 274/2017), ne discende che l'entità degli accantonamenti, concorre a proteggere la tenuta degli equilibri di bilancio, l'equilibrio tendenziale e la loro combinazione in corso di esercizio (Corte Cost., sent. n. 70/2012), unicamente a condizione che le pertinenti risorse correlate siano effettive e congruenti

Bilancio di previsione e rendiconto - rarefazione dei canali di comunicazione tra Ente e la società partecipata San Leo 2000 Servizi Turistici S.r.l.

Fattispecie: per ciò che concerne la riconciliazione dei conti di cui all'art 11 comma 6 lett j) del D.Lgs. n. 118/2011, in sede di audizione del 16 febbraio 2024, alla precisa domanda del Magistrato istruttore, l'Organo di revisione del Comune ha evidenziato che non vi era stata alcuna comunicazione, nemmeno telefonica, con l'Organo sindacale della società.
Emerge da parte dell'ente e degli organi di controllo, la totale assenza di una effettiva governance dei fenomeni societari: la qual cosa, oltre a rilevare per la corretta determinazione degli equilibri di bilancio, impone una verifica nelle sedi e con i controlli deputati a questa Corte sugli organismi partecipati, al fine di accertare le eventuali omissioni.

a) Si sottolinea che la verifica dei crediti e debiti reciproci tra l'ente territoriale e le società dal medesimo controllate o partecipate "*risponde all'evidente 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*" (Corte dei conti, Sez. aut., 20 gennaio 2016, n. 2/2016/QMIG), nonché all'esigenza - del pari rilevante - di "*verificare l'effettiva ricaduta delle gestioni esternalizzate sui bilanci degli enti proprietari*" (Corte dei conti, Sez. aut., 24 febbraio 2015, n. 4/2015/INPR).

BILANCIO DI PREVISIONE E RENDICONTO

Delib. **19/2024/PRSP**- Comune di **Crevalcore (BO)** – Rend. 2022 – Cons. Tessaro - Pres. Pozzato

Valutazione misure correttive - art. 148-*bis* c 3 TUEL

La situazione del Comune di Crevalcore

Con precedente deliberazione n. 199/2023/PRSP, la Sezione ha accertato l'illegittima adozione dell'atto di transazione adottato con deliberazione di Giunta comunale n. 133 del 3 novembre 2022 (in merito, in particolare, alla sussistenza di un rapporto di credito e debito con la società partecipata risalente al 2009) e ha trasmesso gli atti alla Procura della Corte dei conti per il seguito di competenza.

In adempimento alle prescrizioni fornite dalla Sezione, l'Ente ha provveduto a adottare la deliberazione di Giunta comunale n. 23 del 15 febbraio 2024 avente ad oggetto "Annullamento, in autotutela, della deliberazione di Giunta comunale n. 133/2022 ai sensi dell'art. 21-nonies, della L. n. 241/90 ed in esecuzione dell'art. 148-bis, comma 3 del D.Lgs. n. 267/2000".

Esame delle misure correttive

Dall'esame delle misure correttive adottate, in adempimento alle prescrizioni fornite dalla Sezione, l'Ente in esecuzione dell'art. 148-*bis*, comma 3 del D.L gs. n. 267/2000":

- ha annullato la deliberazione di Giunta comunale n. 133 del 3 novembre 2022 avente ad oggetto "Atto ricognitorio finale di transazione con compensazione tra il Comune di Crevalcore e la società Sorgeaqua Srl";

- ha constatato l'attuale insussistenza delle "obbligazioni" di debito-credito tra Ente e società partecipata inerenti alla vicenda in questione, tanto per la natura delle "obbligazioni", tanto per la circostanza che le stesse erano da ritenersi di fatto già compensate, ex art. 1252, comma 1 c.c. per effetto della esecuzione, al tempo, delle reciproche prestazioni qualificate come assimilabili;

- ha dato atto che, ai sensi dell'art. 148-*bis*, c. 3 del D. Lgs. n. 267/2000, il provvedimento è idoneo a rimuovere le irregolarità evidenziate nella deliberazione di Giunta comunale n. 133/2022 precisando, in ogni caso, che i fatti gestionali riassunti in premessa all'atto di Giunta non hanno compromesso gli equilibri di bilancio dell'Ente.

Dalla valutazione dei provvedimenti correttivi che il Comune ha adottato ai sensi dell'art. 148-*bis*, c. 3, del TUEL, in relazione alla deliberazione della Sezione n. 199/2023/PRSP, la Sezione rileva, allo stato degli atti, l'idoneità degli stessi a rimuovere le irregolarità riscontrate e a ripristinare gli equilibri di bilancio (pur rilevando l'assenza di indicazioni in merito da parte dell'Organo di revisione, coinvolto nel procedimento istruttorio)

BILANCIO DI PREVISIONE E RENDICONTO

Delib. **31/2024/PRSE** - Comune di **Carpi (MO)** – Prev. 2023-2025 e Rend. 2022 – Cons. Tessaro - Pres. Pozzato.

Dall'istruttoria svolta si rileva un quadro caratterizzato dal sostanziale mantenimento dei più rilevanti equilibri di bilancio e non risultano significative criticità gestionali in grado di compromettere gli equilibri, pur rilevando un lieve aspetto critico nella conciliazione dei rapporti creditori e debitori tra l'Ente e gli organismi partecipati.

Bilancio di previsione e rendiconto - Conciliazione dei rapporti creditori e debitori tra l'ente e gli organismi partecipati.

Fattispecie: l'Organo di revisione ha attestato che le somme riportate a credito/debito per il Comune conciliavano con i residui attivi e passivi dell'Ente ma emergeva una mancata conciliazione di un debito del Comune nei confronti dell'Ente gestione parchi Emilia-Romagna, eccedente per € 1.918,27 registrato dall'Ente nell'esercizio 2023 come economia su residuo passivo.

L'Organo di revisione ha asseverato ai sensi dell'art. 11, c. 6 lett. j) del D. Lgs. n. 118/2011 i rapporti di debito/credito con gli organismi partecipati per i quali alla data della relazione sul rendiconto 2022 era pervenuta l'idonea documentazione, riservandosi il controllo sulla reciprocità dei rapporti di debito e credito con gli organismi partecipati dell'Ente una volta pervenute le diverse attestazioni mancanti. L' Ente ha poi precisato che le attestazioni mancanti sono successivamente pervenute dichiarando che trovano corrispondenza nelle scritture dell'Ente.

La Sezione prende atto delle azioni attuate dal Comune al fine di aggiornare e completare la nota informativa sui rapporti creditori e debitori con i propri organismi partecipati allegata al rendiconto 2022 e della complessiva riconciliazione delle posizioni creditorie e debitorie, senza necessità di apportare alcuna modifica alle poste contabili dell'Ente.

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 (attuata dall'Italia con il decreto legislativo 4 marzo 2014, n. 54 – Attuazione della direttiva 2011/85/UE, denominata «regole di bilancio numeriche».

b) In proposito è stato affermato che «nel settore della finanza pubblica allargata le partite creditorie e debitorie afferenti alle relazioni tra enti pubblici […] debbano essere rappresentate nei rispettivi bilanci in modo preciso, simmetrico, speculare e tempestivo» (Corte cost. sent. n. 252/2015). Ne consegue, che «*il regime dei crediti-debiti tra l'Ente e le sue partecipate è soggetto alla regola della "doppia asseverazione"* che ove carente può*, "mettere in dubbio l'attendibilità delle relative previsioni*» di bilancio (Corte dei conti Sez. Riun. in s.c. n. 19/2018/EL).

c) 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.

(Sezione di controllo per la Regione siciliana, deliberazione n. 394/2013/PAR; Sezione regionale di controllo per la Toscana, deliberazione n. 260/2014/PAR; Sezione regionale di controllo per la Lombardia, deliberazione n. 156/PAR/2014).

d) L'esigenza di una 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 (Sezione delle autonomie deliberazione n. 2/SEZAUT/2016/QMIG).

e) In caso di mancata riconciliazione, l'ente locale dovrebbe operare un apposito accantonamento a fondo rischi, allo scopo di riportare la consistenza del risultato di amministrazione al valore che avrebbe assunto se il maggiore debito o minore credito fosse stato correttamente contabilizzato, mentre la società dovrebbe procedere agli opportuni accantonamenti al fondo svalutazione crediti qualora avesse registrato crediti superiori ai residui passivi risultati dalle scritture contabili dell'ente locale.

f) Il principio di simmetria delle poste contabili, espressivo del canone fondamentale dell'equilibrio di bilancio (Corte cost. sent. n. 197/2019), si riflette sui contenuti degli obblighi facenti capo all'ente locale: **l'art. 11 c. 6 lett. j) del D. Lgs. n. 118/2011 e impone espressamente in caso di discordanze di 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.**

g) Secondo il Principio di vigilanza e controllo degli Organi di revisione economico-finanziaria degli enti locali (Documento n. 10), in caso di discordanze, l'Organo di revisione ne verifica le cause e se accerta che le suddette siano dovute a sfasature temporali derivanti dall'applicazione di principi contabili differenti, monitora, nel corso dei mesi successivi, la situazione sino a che le stesse non saranno risolte.

g1) se accerta che le suddette siano dovute a un mancato impegno di risorse da parte dell'ente (in termini di residui passivi), a fronte di maggiori crediti dell'organismo o della società partecipati, controlla la reale ed effettiva esistenza di tali crediti ed eventualmente, in caso tale controllo dia esito positivo, verifica che l'ente attivi, entro l'approvazione del rendiconto, la procedura di cui all'art. 194 del TUEL relativa al riconoscimento della legittimità di debiti fuori bilancio».

BILANCIO DI PREVISIONE E RENDICONTO

Delib. **32/2024/PRSP** - Comune di **Jolanda di Savoia (FE)** – Primo Ref. Scognamiglio - Pres. Pozzato.

Controllo sull'attuazione del Piano di riequilibrio finanziario pluriennale ex art. 243-*quater* del TUEL

Secondo semestre 2023: In base ai dati contabili, il Comune procede nel rispetto degli impegni assunti, con una riduzione e razionalizzazione delle spese ed un miglioramento della capacità di riscossione e di recupero delle entrate, risultando in tal modo invertita la tendenza registrata negli anni precedenti l'approvazione del PRFP.
Nel corso degli anni la Sezione ha valutato il progresso del Piano di Riequilibrio Finanziario del Comune e ha trovato che sono stati raggiunti molti obiettivi.
In definitiva, il quadro rappresentato consente di proseguire nel PRFP, in quanto il Comune continua a dare segni di consistente riequilibrio finanziario; ciò nonostante, va sottolineato il **permanere di alcune criticità**, che la Sezione auspica trovino definitiva soluzione da parte del Comune, onde evitare possibili effetti pregiudizievoli derivanti da una gestione disordinata del bilancio.
Per quanto esposto, questa Sezione regionale di controllo considera altresì di richiedere all'Organo di revisione, in occasione della prossima relazione semestrale, di riferire in ordine a:

- l'evoluzione dei conteziosi e la congruità dei relativi accantonamenti;
- i tempi di pagamento ed il calcolo del relativo indicatore di tempestività per il 2023;
- in merito al PNRR e, più in generale, agli investimenti del Comune, la corretta contabilizzazione dei medesimi ed il rispetto dei relativi cronoprogrammi;

- l'effettivo pagamento delle rate da parte di I. Dacca e la corretta contabilizzazione in bilancio delle medesime;
- l'andamento dei residui attivi e passivi la corretta applicazione dei principi contabili da parte del Comune.

Indicatore di tempestività dei pagamenti

Fattispecie: l'aver ripristinato una situazione di liquidità, se conferma - meglio di ogni altro dato - l'impegno del Comune nella razionalizzazione della spesa, non consente di giustificare in alcun modo un ritardo nei pagamenti dei fornitori.

Nel 2022 l'indicatore annuale di tempestività dei pagamenti è risultato pari +58,08 giorni, desta pertanto perplessità il valore dell'indicatore di tempestività dei pagamenti dichiarato per l'annualità 2023, pari a -21 giorni, considerando sia il repentino recupero, sia il fatto che tale valore diviene algebricamente inferiore – quindi, qualitativamente migliore - rispetto a quello dei Comuni più virtuosi della Regione.

Si invita l'Organo di revisione ad una scrupolosa verifica dei tempi di pagamento del Comune, onde evidenziare eventuali criticità, monitorando altresì il pagamento di eventuali somme a titolo di interesse da parte del Comune.

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, finalizzate a velocizzare i tempi di pagamento.

b) Il ritardo dei pagamenti palesa un condizionamento della capacità di onorare tempestivamente le proprie obbligazioni, in contrasto quindi con il principio del buon andamento dell'azione amministrativa (art. 97 Cost.).

c) Un registrato ritardo, rende necessario che gli enti provvedano ad attuare tutte le misure idonee ad assicurare il costante rispetto dei termini di pagamento.

Definizione dei rapporti creditori e debitori con l'Unione Terre e Fiumi

Fattispecie: il Comune ha rappresentato che la documentazione inviata dall'Unione risulterebbe incompleta e che se ne è pertanto richiesto l'integrazione.

L' accantonamento prudenzialmente effettuato dal Comune, sembra sufficiente a garantire che non vengano compromessi gli equilibri di bilancio; tuttavia, non si può sorvolare sul fatto che l'uscita dall'Unione Terre e Fiumi è avvenuta oltre sei anni fa (31 dicembre 2017).

a) È necessario che Comune e l'Unione definiscano i rapporti creditori e debitori reciproci, addivenendo ad una precisa, puntuale e definitiva riconciliazione.

Vicenda I. Dacca

Fattispecie: il Comune ha rappresentato di aver concesso una rateizzazione alla società (28 rate a partire dal gennaio 2024, dell'importo di € 3.370,56 cadauna, sino a completa compensazione del debito di € 94.375,77).

a) È necessario monitorare l'effettivo versamento delle rate pattuite, 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.

b) In caso di rateizzazione di entrate proprie, è necessario monitorare che la contabilizzazione avvenga in conformità al principio contabile di cui all'allegato 4/2 del D.Lgs. 23 giugno 2011, n. 118, punto 3.5. (cfr. del. n. 211/2021/PRSP).

Contrattazione decentrata integrativa
Fattispecie: il Comune ha rappresentato che non si è ancora proceduto con la contrattazione delle annualità 2020 e seguenti, sebbene nel corso dei vari anni si sia provveduto con apposita determina a costituire il fondo delle risorse decentrate.

a) 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.
b) È necessario chiudere il prima possibile le annualità 2020 e seguenti, in quanto la mancata chiusura crea uno sfasamento tra il momento della costituzione dei fondi e la loro effettiva erogazione.

Interventi finanziati con fondi PNRR,
a) Si sottolinea l'importanza della corretta contabilizzazione delle risorse da parte dell'Ente, in base alle indicazioni di cui alla FAQ n.48 di Arconet, e la corretta perimetrazione dei capitoli di entrata e di spesa, secondo le indicazioni del Decreto MEF 11 ottobre 2021.

Accantonamenti al fondo contenzioso.
Fattispecie: Si chiede uno sforzo supplementare sul versante gestionale da parte del Comune, volto a declinare in modo appropriato le esigenze sottese alla corretta applicazione dei principi contabili.

a) L'ente è tenuto ad un costante aggiornamento della situazione, con riferimento ad ogni vicenda contenziosa anche extragiudiziale, al fine di verificare la congruità degli accantonamenti, in base alle regole di cui all'allegato 4/2 del d.lgs. 118/2011.

b) Con riferimento alla costituzione del fondo, si richiama ancora la deliberazione n. 14/2017/INPR della Sezione delle Autonomie: con tale intervento, l'Organo nomofilattico della 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) È necessario evidenziare sia gli obblighi dei comune, tenuto ad un'attenta ricognizione delle cause pendenti, sia gli obblighi dell'Organo di revisione, che attesterà la congruità dei relativi accantonamenti.

f) Tali adempimenti permettono, da un lato, di non far trovare gli enti sguarniti 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

BILANCIO DI PREVISIONE E RENDICONTO

Delib. **33/2024/PRSP** - Comune di **San Pietro in Casale (BO)** – Primo Ref. Scognamiglio - Pres. Pozzato.

Procedura di riequilibrio finanziario pluriennale ex artt. 243-*bis* e 243-*quater* del TUEL
Il Comune, con l'approvazione del rendiconto dell'esercizio 2022 da parte del Consiglio Comunale (deliberazione n. 44 del 23 agosto 2023), ha accertato un disavanzo di € 3.646.534,13, ritenuto dall'Ente non ripianabile nei termini previsti dall'art. 188 del d.lgs. 18 agosto 2000, n. 267 (rubricato "Testo unico delle leggi sull'ordinamento degli enti locali", di seguito TUEL) né entro il termine della consiliatura (giugno 2024).
Il Consiglio comunale, con deliberazione consiliare n. 45 del 23 agosto 2023, ha quindi attivato la procedura di ricorso al riequilibrio finanziario pluriennale, prevista dall'art. 243-*bis*, comma 1, TUEL.
La decisione è stata trasmessa a questa Sezione regionale di controllo della Corte dei conti il 25 agosto 2023.
Con successiva deliberazione consiliare n. 65 del 20 novembre 2023, il Consiglio comunale ha approvato il Piano di riequilibrio finanziario pluriennale (di seguito anche PRFP o Piano).
Detta deliberazione è stata trasmessa al Ministero dell'interno, Dipartimento per gli affari interni e territoriali - Direzione centrale per la finanza locale, Commissione per la stabilità finanziaria degli enti locali, nonché a questa Sezione regionale di controllo della Corte dei conti, con nota del 29 novembre 2023, nei termini previsti dall'art. 243-*quater*, c. 1, TUEL.
Oltre alla quota di disavanzo accertata a rendiconto 2022, il Comune ha inserito nella massa passiva anche una quota di € 91.543,66 derivante dall'analisi straordinaria dei residui attivi e passivi al 31 ottobre 2023 e quantificato alcuni debiti fuori bilancio da includere nel Piano per € 439.394,36.
Pertanto, il disavanzo totale da recuperare risulta dai dati forniti dall'Ente di € 4.177.472,15, ed il ripiano è diviso in dieci annualità (dal 2023 al 2032).

Ricognizione della normativa concernente la procedura di riequilibrio finanziario pluriennale e gli esiti conseguenti

a) Il D.L. 10 ottobre 2012, n. 174, conv. in L. 7 dicembre 2012, n. 213, ha inserito, nel titolo VIII del TUEL, gli articoli 243-*bis*, *ter* e *quater*.

b) Questa normativa ha introdotto la possibilità, per l'ente locale, ove sussistano squilibri strutturali del bilancio in grado di provocarne il dissesto finanziario, di ricorrere all'alternativa procedura di riequilibrio.
c) La procedura di **riequilibrio** si svolge, diversamente da quella che conduce al **dissesto**, mediante l'individuazione, da parte dell'ente stesso, delle iniziative ritenute necessarie per il risanamento.
d) L'art. 243-bis del TUEL indica il contenuto obbligatorio del Piano di riequilibrio finanziario pluriennale (comma 6), le attività che l'ente locale è tenuto a realizzare (comma 7), i vincoli imposti all'ente al fine di garantire il graduale riequilibrio (comma 8), nonché le misure da adottare in caso di accesso al Fondo di rotazione (comma 9).

e) Il Piano di riequilibrio finanziario pluriennale (PRFP) deve quindi tener conto di tutte le misure necessarie a superare le condizioni di squilibrio rilevate.

f) La durata massima del Piano è variabile in dipendenza dell'applicazione dei parametri fissati dal c. 5-bis dell'art. 243-bis del TUEL.

g) Il PRFP deve essere corredato del parere dell'Organo di revisione economico-finanziario, che assume un ruolo essenziale sia nella predisposizione del Piano sia ai fini del controllo della sua attuazione.

h) L'art. 243-quater, c. 1, disciplina anche i compiti degli organi esterni deputati all'esame del Piano.
In particolare, il PRFP deve essere trasmesso, **entro dieci giorni** dalla data della deliberazione di adozione, alla Commissione per la finanza e gli organici degli enti locali, presso il Ministero dell'Interno, ed alla competente Sezione regionale di controllo della Corte dei conti.

h1) 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 e può formulare richieste istruttorie all'ente.
La Commissione redige una **relazione finale, che è trasmessa alla Sezione regionale di controllo della Corte dei conti, cui è affidata la valutazione del Piano, dalla quale scaturisce l'approvazione o il diniego dello stesso (art. 243-quater, c. 3, TUEL) nonché il controllo sulla sua concreta esecuzione (art. 243-quater, c. 3, TUEL).**

i) Pertanto, la Sezione regionale di controllo deve verificare, sulla scorta degli elementi contenuti nel Piano e tenendo conto della relazione della Commissione, se le misure individuate siano in grado di condurre l'ente locale ad una stabile condizione di equilibrio finanziario.

l) Gli eventuali esiti negativi della procedura, sono disciplinati al comma 7 dell'art. 243-quater, ai sensi del quale la mancata presentazione del Piano entro il termine di cui all'art. 243-bis, c. 5, il diniego dell'approvazione del Piano, 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 dell'Ente al termine del periodo di durata del Piano stesso, **comportano l'applicazione dell''art. 6, c. 2, del D. Lgs n. 149 del 2011, con l'assegnazione al Consiglio dell'Ente, da parte del Prefetto, del termine non superiore a venti giorni per la deliberazione del dissesto.**
m) La decisione di approvazione o di diniego del Piano adottata dalla Sezione regionale di controllo può essere impugnata dall'Ente, nel termine di 30 giorni, dinanzi alle Sezioni Riunite della Corte dei conti in speciale composizione (art. 243-quater, c. 5, del TUEL).

Esito (art. 243-*quater*, c. 3, TUEL).
Fattispecie: in via preliminare, la Sezione rappresenta il quadro finanziario che ha contraddistinto il Comune negli anni immediatamente precedenti alla deliberazione del Piano, osservando come il disavanzo sia emerso in esito alla eliminazione di residui attivi dal bilancio, e dell'aumento dell'accantonamento a FCDE e riscontrando una sofferenza di cassa presente da tempo.

a) Il Collegio ritiene sussistenti i presupposti per ammettere il Comune alla procedura di riequilibrio, stante l'ampio margine della manovra prevista dal PRFP, che consente di superare le perplessità derivanti da molte incorrette quantificazioni. Il Comune dovrà attuare puntualmente la procedura deliberata, tenendo conto delle osservazioni al riguardo svolte dalla Sezione, procedendo con assoluta regolarità e senza ritardi nel percorso di risanamento intrapreso.

b) Il PRFP si articola intorno alle prospettive finanziarie e alle previsioni volte a risanare un disavanzo considerevole, valutato in € 4.177.472,15, attraverso la **riduzione dei servizi e l'aumento di tariffe e tributi** per conseguire tali obiettivi.

c) Va sottolineata la necessità di un margine ampio per garantire il recupero del disavanzo e il ripristino di un equilibrio finanziario stabile nel tempo.

d) **Le previsioni di entrate maggiori vanno considerate attendibili e realistiche, mentre le previsioni di minori spese risultano eccessivamente ottimistiche e non sempre affidabili.**
In particolare, si evidenziano criticità nelle previsioni di risparmio derivanti dall'esternalizzazione della gestione della Tari e dalla riduzione dei servizi culturali e sportivi.

e) Nonostante ciò, il Piano prevede un complesso di maggiori entrate e minori spese sufficiente a coprire il disavanzo, lasciando un margine positivo di circa tre milioni di euro.

f) Occorre esortare il Consiglio comunale, il Responsabile del Servizio finanziario e l'Organo di revisione, ognuno per quanto di rispettiva competenza nell'ambito dei controlli e facoltà assegnati dal TUEL, alla costante verifica della realizzazione degli obiettivi del Piano, anno per anno ed in relazione alle singole voci, onde verificare il permanere di adeguate prospettive di rientro.

g) La Sezione, avvalendosi delle relazioni elaborate dall'Organo di revisione, vigilerà sull'esecuzione del piano secondo la periodicità semestrale stabilita dall'art. 243-*quater* del TUEL, emettendo specifiche pronunce e, in caso di accertamento di un "grave e reiterato mancato rispetto degli obiettivi intermedi fissati dal piano", ovvero del "mancato raggiungimento del riequilibrio finanziario dell'Ente al termine del periodo di durata del piano stesso", procedendo all'applicazione dell'art. 6, c. 2, del D. Lgs. n. 149 del 2011.

h) Il Collegio rammenta al Comune la tempestiva approvazione del rendiconto 2023 e all'Organo di revisione la trasmissione, entro quindici giorni successivi alla scadenza di ciascun semestre, della relazione semestrale sullo stato di attuazione del Piano e sul raggiungimento degli obiettivi intermedi fissati dal Piano stesso, nonché, entro il 31 gennaio dell'anno successivo all'ultimo di durata del Piano, di una relazione finale sulla completa attuazione dello stesso e sugli obiettivi di riequilibrio raggiunti.

i) L'Organo di revisione, ai fini della redazione della relazione sul primo semestre 2024, oltre ad indicare i risparmi di spesa effettivamente conseguiti e relazionare sul raggiungimento degli obiettivi intermedi, dovrà soffermarsi in modo particolare sulla quantificazione del risparmio conseguente all'esternalizzazione della gestione della Tari, individuando puntualmente le voci di entrata e di spesa che risulteranno espunte dal bilancio comunale in seguito all'esternalizzazione.
La Sezione invita l'Organo di revisione, più in generale, ad una puntuale e attenta vigilanza sulla regolarità contabile, finanziaria ed economico-patrimoniale della gestione dell'Ente per il rispetto di quanto descritto nel Piano.

BILANCIO DI PREVISIONE E RENDICONTO

Delib. **37/2024/PRSE** - Comune di **Bologna (BO)** – Prev. 2023-2025 e Rend. 2022 – Primo Ref. Scognamiglio - Pres. Pozzato.
In esito all'istruttoria svolta emerge un quadro caratterizzato dal sostanziale mantenimento dei

più rilevanti equilibri di bilancio. La parte libera del risultato di amministrazione è consistente, al pari degli accantonamenti. Non risultano tensioni di cassa e, al termine dell'esercizio 2022, risulta ampiamente positivo l'equilibrio di parte corrente. Il Comune ha descritto le direttrici dei processi volti al miglioramento della capacità di riscossione delle entrate tributarie e della riscossione coattiva, sintetizzandole in alcune linee di azione ed allegando alcuni prospetti che evidenziano un'evoluzione positiva degli incassi al Titolo I dopo la flessione del periodo Covid. L'Ente appare finanziariamente molto solido.
Relativamente ai progetti finanziati con fondi PNRR, il Comune ha mostrato di applicare correttamente i principi contabili e la normativa di riferimento.

In relazione alle operazioni di partenariato pubblico-privato, emergono invece significative criticità, specie in merito all'opera nota come People Mover, e sintetizzabili in una **sensibile inclinazione a favore del privato dell'assetto di interessi definito nella concessione e nel relativo Piano Economico Finanziario**.

Anche qui, valgono le considerazioni in merito alla puntuale verifica (a consuntivo) dei mancati ricavi in favore del concessionario, senza variazioni convenzionali a sapore forfettario e non sostenute da specifici criteri legati al pubblico interesse.

Su tali criticità si invita l'Amministrazione ad intervenire, in particolare volendo approfondire il permanere della conformità all'interesse pubblico - inteso anche come mantenimento del giusto equilibrio economico-finanziario della concessione - della estensione triennale della concessione medesima; ciò tenuto conto altresì dell'andamento gestionale della Società Marconi Express e, più in generale, del complessivo assetto di interessi che regola la gestione dell'infrastruttura.

Per quanto qui esposto si intende che è necessario, in linea generale, che tali possibili criticità emergano in anticipo, in relazione ad ogni operazione ad elevata complessità finanziaria: tali attività di verifica preliminare e concomitante chiamano in causa i responsabili dei servizi di controllo interno e l'Organo di revisione, ma altresì i decisori politici e i responsabili dei servizi tecnici di supporto, al fine di garantire che tali operazioni continuino a fornire valore pubblico e trasparenza nell'allocazione delle risorse.

Bilancio di previsione e rendiconto - Piano degli indicatori e dei risultati attesi di bilancio previsto dall'art. 18-bis del D. Lgs. n. 118/2011. Spese di personale

Fattispecie: Profilo di possibile rilievo potrebbe essere rappresentato dall'elevato ammontare delle spese di personale; l'incidenza della spesa di personale sulla spesa corrente (indicatore 4.1.) risulta infatti sopra la media rispetto ai maggiori comuni dell'Emilia-Romagna, così come la spesa di personale pro-capite (indicatore 4.4.).

a) È necessario raccomandare all'Organo di revisione, per quanto di propria competenza, di monitorare costantemente le dinamiche di questa componente di spesa, in quanto parte significativa del bilancio comunale.

Bilancio di previsione e rendiconto - **Progetti finanziati con fondi PNRR**

Fattispecie: il Comune ha mostrato di applicare correttamente i principi contabili e la normativa di riferimento riportate. La Sezione valuta positivamente, in tale contesto, anche l'attività di controllo svolta dall'Organo di revisione e lo invita a mantenere e potenziare il sistema di controllo a tal fine finora adottato.

a) In merito alla **contabilizzazione** degli interventi in bilancio, le risorse PNRR devono essere stanziate in appositi capitoli all'interno del piano esecutivo di gestione, al fine di garantire

l'individuazione delle entrate e delle uscite relative al finanziamento specifico.

b) Le entrate devono essere accertate nell'esercizio di assegnazione delle risorse con imputazione agli esercizi previsti nel cronoprogramma delle spese oggetto del finanziamento adottando le modalità di contabilizzazione dei "contributi a rendicontazione".

c) Nel caso di anticipo pari al 10% sui trasferimenti, invece le somme sono accertate con imputazione all'esercizio in cui è avvenuto l'effettivo incasso e, per la copertura delle spese imputate agli esercizi successivi, è attivato il Fondo Pluriennale Vincolato.

d) Nel caso di impegni inferiori all'anticipo incassato, la differenza fra l'incassato e l'impegnato confluisce in avanzo di amministrazione vincolato.

e) Il successivo utilizzo di tale avanzo vincolato, nel caso di impegni imputati in esercizi successivi a quello della relativa applicazione, verrà reimputato attraverso il FPV.

f) Nel caso in cui gli interventi abbiano un co-finanziamento comunale, gli impegni imputati in esercizi successivi a quello del relativo finanziamento, devono essere reimputati attraverso il FPV.

g) La modalità di contabilizzazione delle quote a rendicontazione sono conformi alle indicazioni fornite al riguardo dalla Commissione Arconet (v. FAQ n. 48 del 15 dicembre 2021).

h) La norma di cui all'art. art. 15, c. 4 del D.L. 31 maggio 2021, n. 77, convertito con modificazioni dall'art. 1, c. 1, L. 29 luglio 2021, n. 108, sancisce 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" non può essere interpretata nel senso di rappresentare una deroga ai principi dell'armonizzazione e quindi impone che, per la parte a rendicontazione, la contabilizzazione dei contributi PNRR segua i principi già da tempo evidenziati da questa Sezione regionale di controllo, ossia l'imputazione dell'entrata anno per anno – quindi non nell'esercizio in cui risultano previamente assegnati i fondi con provvedimento ministeriale o regionale, ma – in conformità alle previsioni di stato di avanzamento dei lavori.

(dell. n. 49/2023/PRSE, n. 67/2023/PRSE, n. 145/2023/PRSE, n. 146/2023/PRSE, n. 147/2023/PRSE).

i) L'eccezione introdotta dal D.L. 77/2021 è legata solo al momento in cui si può procedere alla contabilizzazione, ma non deroga alle modalità della stessa quanto alla scansione temporale, che deve riflettere i tempi previsti di programmazione relativi all'esecuzione del progetto.

l) Le anticipazioni, come le altre risorse già individuate in entrata nel bilancio dell'ente, andranno "sterilizzate" dal fondo pluriennale vincolato, che rappresenta dinamicamente la destinazione di fondi già in bilancio e vincolati al progetto.

Il Comune di Bologna mostra di applicare correttamente tali regole, che garantiscono la rappresentazione coerente del PNRR nel proprio bilancio.

Bilancio di previsione e rendiconto – Partenariati pubblico-privati

Fattispecie: Il Comune oltre ad alcune operazioni riconducibili a partenariati pubblici privati riguardanti alcuni nidi d'infanzia ha in essere 15 operazioni di partenariato pubblico-privato. Sono presenti alcuni rilevanti profili di criticità su alcuni specifici partenariati che il Collegio ritiene necessario segnalare al Consiglio comunale nell'ottica collaborativa del controllo.

In merito all'opera nota come **People Mover**, la Sezione ha riscontrato una sensibile **inclinazione a favore del privato** dell'assetto di interessi definito nella concessione e nel relativo Piano Economico Finanziario e invitata l'Amministrazione a procedere ad una attenta verifica del PEF nel suo complesso, al fine di garantire nel tempo la corretta allocazione dei rischi.

a) Il partenariato pubblico-privato (di seguito, anche "PPP") è una forma di cooperazione tra

settore pubblico e settore privato, con lo scopo di finanziare, costruire e gestire infrastrutture o fornire servizi di interesse pubblico.

b) esso comprende una vasta gamma di modelli di cooperazione pubblico-privato, come la concessione di costruzione e gestione, la concessione di servizi, la locazione finanziaria di opere pubbliche, il contratto di disponibilità.

c) È importante sottolineare che i PPP non si esauriscono in una specifica e predefinita forma contrattuale o in un particolare istituto giuridico, ma essi attengono, piuttosto, alla modalità di collaborazione tra pubblico e privato, ossia alla relazione contrattuale che si viene nello specifico a configurare.

d) Le fonti del partenariato pubblico-privato sono diverse: in ambito europeo, esistono fonti non normative come il libro verde del 2004 e la direttiva n. 23/2014 sulle concessioni.

e) A livello contabile, rileva **la Decisione Eurostat dell'11 febbraio 2004, che ha posto l'accento sull'analisi dei rischi** come elemento centrale al fine delle scelte di contabilizzazione *on balance* e *off balance*. A tal fine, è necessario distinguere tra:

e1) **rischio di costruzione** (il rischio legato al ritardo nei tempi di consegna, al non rispetto degli standard di progetto, all'aumento dei costi, a inconvenienti di tipo tecnico nell'opera e al mancato completamento dell'opera; tale rischio deve sempre rimanere in carico all'operatore privato)
e2) **rischio di disponibilità** (il rischio legato alla capacità, da parte del concessionario, di erogare le prestazioni contrattuali pattuite, sia per volume che per standard di qualità previsti)
e3) **rischio di domanda** (il rischio legato ai diversi volumi di domanda del servizio che il concessionario deve soddisfare, ovvero il rischio legato alla mancanza di utenza e quindi di flussi di cassa).

e4) Affinché l'opera non sia considerata indebitamento, l'operatore privato, oltre al rischio di costruzione, deve assumersi uno degli altri due rischi (disponibilità o domanda).

f) In Italia, è stato il **D. Lgs. 18 aprile 2016 n. 50 (Codice dei contratti pubblici)**, ad introdurre nella normativa nazionale il partenariato pubblico-privato.

g) Il Codice del 2016 definisce il **"rischio operativo"** come "il rischio legato alla gestione dei lavori e dei servizi, sul lato della domanda, dell'offerta, o su entrambi i lati": rischio che deve essere trasferito all'operatore economico.

h) **Con il nuovo Codice dei contratti pubblici (D. Lgs. 31 marzo 2023, n. 36)** il PPP si configura come un archetipo, i cui elementi tipici principali sono la concessione, il contratto di disponibilità e la locazione finanziaria.

i) Ai sensi **dell'art. 174, c. 1 del nuovo Codice: «Il partenariato pubblico-privato è un'operazione economica in cui ricorrono congiuntamente le seguenti caratteristiche:**

i1) tra un ente concedente e uno o più operatori economici privati è instaurato un rapporto contrattuale di lungo periodo per raggiungere un risultato di interesse pubblico;

i2) la copertura dei fabbisogni finanziari connessi alla realizzazione del progetto proviene in misura significativa da risorse reperite dalla parte privata, anche in ragione del rischio operativo assunto dalla medesima;

i3) alla parte privata spetta il compito di realizzare e gestire il progetto, mentre alla parte pubblica quello di definire gli obiettivi e di verificarne l'attuazione;

i4) il rischio operativo connesso alla realizzazione dei lavori o alla gestione dei servizi è allocato in capo al soggetto privato».

l) Una modalità di finanziamento dell'operazione di partenariato, molto utilizzata nella pratica, è il ***project financing***.

l1) Si tratta di una struttura di finanziamento utilizzata per progetti di investimento a lungo termine, in cui i finanziatori forniscono il capitale necessario per la realizzazione e l'esercizio del progetto stesso. Nel *project financing*, i finanziatori valutano la fattibilità del progetto basandosi sulla sua capacità di generare flussi di cassa futuri stabili e sufficienti per ripagare il debito contratto.

l2) Nelle parole del giudice contabile, con il termine si identifica "un sistema di realizzazione di lavori pubblici attraverso l'opera ed il finanziamento privato. Caratteristica peculiare di questo strumento è data dalla possibilità, per l'attività economica finanziata, di produrre flussi di cassa positivi sufficienti a coprire i costi operativi, tali da consentire al privato promotore dell'iniziativa la restituzione delle somme ricevute in prestito per la realizzazione del progetto, garantendogli altresì un certo margine di profitto.

l3) Il promotore è uno dei principali attori di tali operazioni, in ragione del fatto che la gestione deve avere capacità di produrre flussi di cassa tali da attirare capitale di finanziamento nella misura necessaria, capitale che, per lo più, è capitale di debito, finanziato da istituti di credito.

l4) Il modello puro di finanza di progetto viene anche definito come "progetto che si finanzia con la sua realizzazione".

l5) Per agevolare il raggiungimento degli obbiettivi alla base della finanza di progetto è prevista normalmente la creazione di un autonomo centro di riferimento, la società di progetto, la quale assume come oggetto sociale esclusivo la realizzazione del progetto per consentire un isolamento economico-finanziario dell'iniziativa rispetto alle altre attività dei soggetti coinvolti, con evidenti vantaggi sia per gli sponsor che per gli enti finanziatori.

l6) Si tratta di un sistema che consente l'affidamento della progettazione, della realizzazione e della gestione di un'opera pubblica mediante il concorso di un investitore privato, il cui capitale sarà remunerato da entrate derivanti, in linea di principio, dalla gestione dell'opera per un arco temporale contrattualmente determinato" (cfr. Sez. giur. Emilia-Romagna, sent. n. 113/2017).

l7) Secondo la concezione generalmente accettata, le forme di cooperazione descritte dovrebbero offrire vantaggi come la riduzione dell'impiego di risorse pubbliche e un più efficace impiego delle competenze e delle risorse del settore privato.

l8) Questa visione teorica non sempre si traduce in risultati concreti e che talvolta tali operazioni, se non correttamente gestite, possono invece contribuire ad un depauperamento delle risorse pubbliche. Ciò può accadere in presenza di oneri e condizioni contrattuali che possono a volte andare a discapito degli interessi pubblici. Si osserva che laddove l'operatore privato non disponga del capitale necessario per finanziare integralmente il progetto, e debba dunque ricorrere a finanziamenti, tali costi finanziari aggiuntivi, sotto forma di elevati tassi di interesse bancari, dovranno essere coperti per garantire un adeguato ritorno sull'investimento.

l9) Su tali criticità, ha avuto modo di soffermarsi, di recente, anche il giudice amministrativo. Nella recente sentenza del TAR Puglia, Sezione Seconda, n. 237 del 2024 è stato posto in evidenza che "*in assenza di un capitale iniziale da parte del soggetto che si fa promotore di un intervento di finanza di progetto, le ricadute finanziarie dell'applicazione di tale ultimo istituto finiscono strutturalmente per arrecare un evidente depauperamento a carico delle pubbliche finanze, imponendo non solo gli oneri che derivano dalla necessità di prevedere un lucro per il privato interventore, ma altresì gli ulteriori e separati oneri che sorgono dalla necessità di copertura dei tassi di interesse che il sistema creditizio imporrà all'imprenditore al fine di garantirgli la provvista finanziaria per la realizzazione del suo progetto*" e che, conseguentemente, "*al fine di evitare la trasformazione dei pubblici servizi in occasioni di lucro garantito per il settore creditizio in danno*

dell'equilibrio delle pubbliche finanze (c.d. finanziarizzazione speculativa dei pubblici servizi), occorre assoggettare l'istituto del project financing ad una lettura evidentemente restrittiva, essendone palese la sua oggettiva e strutturale dannosità per il pubblico erario, ove indistintamente e largamente applicato, in particolare in assenza dell'impiego di risorse proprie da parte del soggetto investitore e/o promotore".

l10) Questo scenario evidenzia la complessità e le potenziali implicazioni che possono sorgere da queste forme di cooperazione, sottolineando la necessità di una valutazione attenta ed equilibrata degli accordi di *project financing*, per garantire il massimo beneficio per la collettività e un uso oculato delle risorse pubbliche.
l11) L'assetto di interessi dedotto nel contratto di concessione, in cui tipicamente sfocia il partenariato, deve "garantire la **conservazione dell'equilibrio economico-finanziario**, intendendosi per tale la contemporanea presenza delle condizioni di convenienza economica e sostenibilità" (art. 177, c. 5, Codice dei contratti pubblici).

l12) **L'equilibrio economico e finanziario di un progetto si verifica quando i flussi di cassa derivanti dai ricavi del contratto sono sufficienti a coprire i costi ammessi per l'esecuzione del contratto, inclusi il rimborso del capitale investito e la remunerazione ad un tasso congruo.**

m) **Il Piano Economico Finanziario (PEF)** si pone come strumento necessario e fondamentale, imposto dalla normativa, per la pianificazione economica e finanziaria dei contratti di partenariato, il quale si sviluppa nell'orizzonte temporale previsto dalla durata del progetto.

m1) Il PEF esprime l'equilibrio attraverso specifici indicatori, come il Tasso Interno di Rendimento (TIR) e il Valore Attuale Netto (VAN) del progetto, che valutano il rendimento percentuale e il valore monetario generati dal progetto nel suo periodo di esecuzione.

m2) Allo stesso tempo, sono considerati indicatori importanti anche per valutare la redditività dell'operatore economico, il VAN dell'azionista e il TIR dell'azionista, che riflettono il valore creato o disperso dagli investimenti degli azionisti nel progetto.

m3) Per garantire la sostenibilità finanziaria, si utilizzano indicatori che confrontano i flussi di cassa disponibili con il servizio del debito e il valore attuale netto del flusso di cassa disponibile rispetto al finanziamento.

m4) In generale, l'equilibrio economico-finanziario si verifica quando il Valore Attuale Netto (VAN) del progetto è prossimo a zero, considerando un tasso di congrua remunerazione del capitale investito. Questo significa che il progetto è considerato equilibrato quando il TIR dell'azionista è simile al costo atteso del capitale investito.
n) **L'equilibrio economico-finanziario**, come sintetizzato dal PEF, deve essere mantenuto durante tutta la vita del contratto. L'art. 192, c. 1, del nuovo Codice, prevede la possibile revisione delle condizioni contrattuali in corso di concessione: "Al verificarsi di eventi sopravvenuti straordinari e imprevedibili, ivi compreso il mutamento della normativa o della regolazione di riferimento, purché non imputabili al concessionario, che incidano in modo significativo sull'equilibrio economico-finanziario dell'operazione, il concessionario può chiedere la revisione del contratto nella misura strettamente necessaria a ricondurlo ai livelli di equilibrio e di traslazione del rischio pattuiti al momento della conclusione del contratto".

n1) La norma è espressione di un principio già conosciuto dal vecchio Codice, infatti, già contemplata anche dagli **artt. 165, c. 6, e 182, c. 3, del D. Lgs. n. 50/2016**.

n2) Le disposizioni in questione prevedono che **la revisione del PEF durante l'esecuzione della concessione è giustificata solo in presenza di eventi non imputabili al concessionario che incidono sull'equilibrio economico-finanziario**. L'art. 182, c. 3, stabilisce che eventi estranei all'operatore economico, ma che influenzano l'equilibrio del PEF, possono giustificare una revisione del piano mediante la rideterminazione delle condizioni di

equilibrio.

n3) **La revisione deve comunque mantenere i rischi trasferiti all'operatore economico** e le condizioni di equilibrio economico-finanziario del contratto.

n4) Le Linee guida n. 9 dell'ANAC (cfr. del. ANAC 28 marzo 2018 n. 318), a tale proposito, identificano gli eventi di forza maggiore non imputabili all'operatore economico che possono giustificare una revisione del PEF, come situazioni che rendono impossibile o gravemente oneroso adempiere agli obblighi contrattuali. Il contratto di PPP dovrebbe elencare in modo esaustivo tali casi di forza maggiore.

n5) **È responsabilità del concedente, nella fase di preparazione del contratto per l'inclusione nel bando di gara, valutare preventivamente le circostanze che potrebbero incidere sull'equilibrio economico-finanziario e formalizzare queste valutazioni in un elenco esaustivo. Questo garantisce un corretto trasferimento dei rischi, soprattutto il rischio operativo, escludendo revisioni del PEF basate su eventi soggettivi considerati destabilizzanti dal concessionario.**

n6) In definitiva, la revisione del PEF mira a neutralizzare gli effetti di eventuali squilibri, ripristinando l'equilibrio economico-finanziario del contratto, ma è comunque essenziale che tale revisione mantenga i rischi a carico dell'operatore economico privato.

o) Le operazioni di partenariato dovrebbero essere supportate, dal lato dell'Amministrazione, da una attenta **analisi costi-benefici**. Si tratta di un metodo, che dovrebbe opportunamente accompagnare ogni progetto pubblico, finalizzato a determinare se un progetto di investimento risulta vantaggioso per la collettività. **E' necessario valutare se i benefici complessivi ottenuti da un progetto superano i costi associati.**

o1) Alla base della metodologia vi è una traduzione in termini monetari delle varie conseguenze economiche e sociali del progetto. Successivamente, si aggregano tutte queste valutazioni per comprendere l'impatto complessivo sul gruppo sociale coinvolto: si valutano i benefici complessivi rispetto ai costi totali, consentendo di determinare se il progetto è conveniente per la collettività.

o2) La distinzione tra analisi finanziaria ed economica risiede quindi nel destinatario delle conclusioni: nell'analisi costi-benefici, l'attenzione è rivolta al benessere della collettività amministrata nel suo complesso: si valuta chi trarrà vantaggio (benefici sociali) e chi subirà gli effetti negativi, come ad esempio costi ambientali.

o3) Dal punto di vista della Pubblica amministrazione, il PEF dovrebbe dunque idealmente diventare parte integrante di una complessiva analisi costi-benefici, la quale garantisca già a priori che i progetti di partenariato siano vantaggiosi per la collettività nel complesso. Si tratta di un approccio completo, che valuta non solo gli impatti finanziari, ma anche quelli sociali, consentendo di prendere decisioni informate e di massimizzare i benefici per la comunità, mentre si gestiscono le risorse pubbliche con attenzione e responsabilità.

People Mover

Fattispecie: La durata della concessione alla Marconi Express S.p.A., società di progetto titolare della concessione per la progettazione, costruzione e gestione in *project financing* dell'infrastruttura People Mover, di collegamento dall'aeroporto Guglielmo Marconi alla stazione centrale di Bologna, è stata inizialmente prevista in 35 anni, poi prolungata a 40, infine a 43, in seguito di istanza di rinegoziazione promossa dal concessionario, motivata dagli effetti della pandemia da Covid.

L'accordo tra il Comune e il concessionario ha incluso la soppressione, a partire dalla data di entrata in funzione del People Mover, della linea concorrenziale di trasporto su gomma.

L'investimento, in base ai parametri inseriti nel PEF, andrà a ripagarsi, garantendo al contempo un rendimento congruo all'investitore privato, mediante gli introiti derivanti dalla gestione del servizio.

La concessione è contraddistinta da **due particolari clausole che incidono sulla ripartizione del rischio** in base alle quali, in ogni esercizio finanziario:
- se il numero di passeggeri risulta inferiore a quello tale da garantire l'equilibrio economico del concessionario, il Comune è tenuto a riconoscere al concessionario un contributo, parametrato al mancato flusso di utenza e comunque determinabile entro il limite massimo di € 1.429.125,00 per ogni esercizio;
- se, al contrario, il numero di passeggeri risulta maggiore, è il concessionario che è tenuto a versare al Comune il 25% di questi "extra-profitti".

Nel primo anno di esercizio (dal 18 novembre 2020 al 17 novembre 2021), periodo in cui il flusso di utenza è stato evidentemente condizionato dalle misure di contenimento dell'emergenza pandemica, questo meccanismo ha portato a corrispondere al concessionario, da parte del Comune, € 714.562,60.

Nel secondo anno è stato riscosso dal Comune un canone di € 141.358,35 e nel terzo, conclusosi il 17 novembre 2023, il concessionario ha corrisposto al Comune un canone di € 784.149,61, unitamente al saldo di € 37.158,13 relativi al secondo anno di esercizio (consuntivo passeggeri); tali somme sono state incassate dal Comune il 19 marzo 2024.

La Corte rileva quindi come dato positivo che l'operazione abbia cominciato a generare entrate dal 2022 e che le prospettive appaiano favorevoli, nell'immediato futuro.

Il Comune, a fronte dell'istanza di rinegoziazione promossa dal concessionario del People Mover, ritenendo estensibile per analogia la normativa prevista in relazione agli impianti sportivi, ha optato per il prolungamento di ulteriori tre anni della concessione: così, la determina dirigenziale n. 64 del 2021, ha disposto la nuova scadenza della concessione al 3 giugno 2052, ovvero dopo 43 anni dalla data di stipula.

Tale estensione triennale, disposta nel 2021, non sembra più motivabile a posteriori, posto che, a partire almeno dal 2022, il concessionario ha ripreso appieno le attività ed ottenuto non solo profitti in grado di garantire l'equilibrio, ma altresì extra-profitti.

Oltretutto, tale revisione si è inserita in un contesto in cui sussistevano alcune clausole in grado di mitigare il rischio del **concessionario, che aveva già ottenuto un contributo pubblico in relazione al primo anno di esercizio, coincidente con la crisi pandemica.**

- Al momento, in base alla documentazione in atti, non risulta ancora avviata la complessiva revisione del PEF.

- L'Amministrazione **non ha fornito alcuna analisi costi-benefici aggiornata del People Mover.**

- La Società concessionaria è partecipata al 25% da Tper, Società a propria volta a totale partecipazione pubblica.

- I risultati di gestione di Marconi Express, nonostante i dati positivi sui passeggeri, appaiono tutt'altro che brillanti. Infatti, il conto economico degli ultimi cinque esercizi presenta per tutti e cinque gli anni delle perdite.

a) L'analisi delle clausole contrattuali e degli sviluppi di un'operazione di Project financing evidenzia la complessità e l'importanza di garantire un equilibrio economico sostenibile nel contesto delle partnership pubblico-privato.

b) Le clausole che redistribuiscono il rischio tra concedente e concessionario sono essenziali per mitigare gli impatti derivanti da variazioni impreviste del flusso di utenza o da eventi straordinari

come la pandemia.

c) E' cruciale che un Amministrazione assicuri un costante monitoraggio e una valutazione attenta dei costi e dei benefici dell'investimento, per garantire che tali operazioni non si traducano in un trasferimento di rischi o extra-profitti non compatibili con il pieno raggiungimento dell'interesse pubblico.

d) La revisione periodica del Piano Economico Finanziario è pertanto necessaria per assicurare che l'equilibrio economico sia preservato nel lungo periodo e che l'operazione continui a fornire valore pubblico e trasparenza nell'allocazione delle risorse.

e) Giova evidenziare, in questo quadro, che la previsione di provvidenze pubbliche a ripiano dei mancati ricavi del concessionario del pubblico trasporto nel periodo interessato dalla pandemia dovrebbe essere riconnessa a una precisa analisi a consuntivo del ciclo costi/ricavi. (nella specie è stata effettuata una valutazione forfettaria presuntiva).

f) Solo a fronte della verifica del mancato ricavo l'Ente pubblico è chiamato a provvedere al giustificato riequilibrio di bilancio, ovvero alla variazione delle previsioni contrattuali.

g) Il conto economico negativo del concessionario può rappresentare un aggiuntivo elemento di traslazione del rischio di perdite da parte del capitale privato, posto che tali perdite vengono socializzate pro quota con parte pubblica e rappresenta un ulteriore elemento di cui tener conto, da parte di un Amministrazione, in vista di una auspicabile complessiva revisione del PEF.

Parcheggio Michelino
Fattispecie: L'obiettivo era quello di ridurre l'occupazione per la sosta dell'utenza fieristica sulla viabilità ordinaria, come componente essenziale delle problematiche di viabilità, accessibilità e sosta nella zona fieristica.

Dopo l'espletamento della relativa procedura di gara, con atto dirigenziale del 14 luglio 2006, si stabilì di procedere all'affidamento della concessione di costruzione e gestione del parcheggio pubblico multipiano "Michelino" ad un Associazione Temporanea di Imprese (ATI).

Nel 2006 nacque la società di progetto Bologna & Fiera Parking che, ai sensi ai sensi dell'art. 37-*quinquies* della L. 109/1994, è subentrata all'ATI nel rapporto di convenzione con il Comune di Bologna.

Nel 2009, il concessionario inviò al Comune le prime richieste di riequilibrio del PEF, in cui veniva attribuita la grave difficoltà finanziaria del concessionario ad asseriti **mancati adempimenti da parte dell'Amministrazione comunale**, tra cui, la mancata realizzazione della rete metrotranviaria, la carenza di controlli sulla sosta abusiva da parte della Polizia Municipale e la variazione degli strumenti urbanistici: tutti fattori ritenuti dal concessionario addebitabili all'Amministrazione

L'Amministrazione replicò alle singole questioni sollevate nel corso del tempo e vi fu poi un confronto con il concessionario, a seguito del quale emerse l'opportunità di approfondire la **problematica della eccessività onerosità sopravvenuta**, istituto di natura civilistica (art. 1467 cc) diversa dall'ipotesi di riequilibrio del PEF ai sensi dell'art. 143 del Codice dei contratti al tempo vigente.

In particolare, **la Società Bologna Parking,** sulla scorta di un parere espresso dall'Autorità di Vigilanza per i Contratti Pubblici (del. n. AG 39/2012 del 6 marzo 2013), **chiedeva di ripristinare l'equilibrio contrattuale invocando l'istituto della eccessiva onerosità sopravvenuta ex art. 1467 c.c.;** istituto che mira a tutelare i contraenti dal subire le conseguenze legate al verificarsi di situazioni straordinarie e non prevedibili al momento della conclusione del contratto, che spostino su uno di essi gli esiti negativi di un rischio non legato alla normale alea contrattuale, salvaguardando così l'equilibrio negoziale impresso dalle parti nel sinallagma fondato sul principio

di corrispettività delle prestazioni.

Nel 2014, venne affidato alla ditta Ernst & Young Financial-Business Advisors S.p.A. un servizio di supporto al RUP, relativamente alla **procedura di valutazione della richiesta di riequilibrio del PEF**; successivamente, ci furono varie interlocuzioni col concessionario, che propose dei correttivi.

L'Amministrazione comunale, sulla base dello studio, per l'interesse pubblico al mantenimento del parcheggio ed al fine di evitare un contenzioso, **nel settembre 2015 formulò alla società una proposta transattiva, richiamandosi a precedenti deliberazioni ANAC e giurisprudenza in materia.**

Considerato che la proposta era in gran parte al di fuori delle previsioni contrattuali, rischiando di configurare nella sostanza un "sostegno" alla Società nella crisi economica riscontrata, diretto ad attutire il rischio di impresa che pur la società si era assunta, l'Amministrazione espressamente condizionò la validità della proposta al parere favorevole di ANAC.

La Società comunicò di accettare tale proposta transattiva condizionata al parere ANAC ma con il prolungamento di 37 anni della concessione e con una revisione del canone di locazione già pattuito in convenzione dal 31° anno di gestione.

In assenza del parere di ANAC, il Comune, nel maggio 2017 formalizzò un'offerta transattiva, che venne rigettata dal concessionario, il quale presentò invece ricorso al Tribunale di Bologna (causa n. 12261/18 R.G.), chiedendo di condannare il Comune di Bologna ad un risarcimento danni per una somma variabile da 92 a 145 milioni di euro, secondo una serie di calcoli indicati nel ricorso medesimo.

Il fulcro della discordanza tra le posizioni del Comune e del Concessionario risiedeva nel fatto che quest'ultimo muoveva dal presupposto che il Comune dovesse garantire per tutta la durata del rapporto contrattuale il rendimento che la società concessionaria aveva ipotizzato nel PEF, **ritenendo che la controprestazione garantita fosse non il diritto di gestire, ma il diritto a conseguire il valore economico della prestazione, fissato dal concessionario stesso nel proprio PEF.** Il concessionario in sostanza adduceva a sostegno delle proprie domande esclusivamente il peggioramento dei risultati economici.

Il Giudice del Tribunale di Bologna, con ordinanza del 31 agosto 2019, **invitò le due parti a trovare una soluzione amichevole**, con rinuncia al contenzioso; inoltre, in parallelo a tale contenzioso, il concessionario nell'ottobre 2020 chiese al Comune l'avvio del procedimento di revisione del PEF a causa dell'epidemia da Covid-19, facendo riferimento in particolare ai provvedimenti temporanei di sospensione della tariffazione della sosta su strada, decisi dall'Amministrazione comunale nella primavera del 2020; richiesta integrata nel 2021 a seguito del perdurare dell'emergenza sanitaria e della conseguente interruzione dell'attività fieristica.

A seguito di interlocuzioni con la controparte, il Comune si rese disponibile a svolgere una valutazione complessiva, comprendente sia il contenzioso già in essere che l'ulteriore richiesta di riequilibrio del PEF causa Covid-19; pertanto, si giunse ad una **transazione, formalizzata il 7/02/2022 che riconosceva 3 milioni di euro al concessionario** (somma che trovava copertura nel fondo contenzioso presente nella quota accantonata del risultato di amministrazione del rendiconto 2020), oltre al prolungamento della concessione di 3 anni (nuova scadenza 27 giugno 2063)

a) Il rapporto con il concessionario deve essere definito attentamente attraverso il contratto, affinché le cause di revisione del PEF siano specificamente individuate.

b) Ciò consente di meglio definire l'equilibrio economico-finanziario e di evitare contenzioso, anche solo potenziale, con l'inevitabile rischio di dispendio di risorse pubbliche aggiuntive.

c)Il concessionario non deve interpretare il contratto nel senso che il concedente abbia l'obbligo

di garantire per tutta la durata del rapporto contrattuale il rendimento ipotizzato nel PEF, quindi non il semplice diritto di gestire, ma il diritto a conseguire il valore economico della prestazione fissato dal concessionario stesso nel proprio PEF.

d) Le vicende finanziarie relative ad alcuni dei più importanti progetti di partenariato mostrano che tali operazioni, pur rappresentando una opportunità fondamentale di indirizzamento del capitale privato a finalità pubblicistiche, possono, se non attentamente gestite, trasformarsi in strumento di possibile socializzazione delle perdite e privatizzazione degli utili.

e) La corretta definizione del piano economico-finanziario (PEF) è fondamentale per mantenere l'equilibrio durante l'intera durata del contratto, ma deve essere inteso anche come strumento di tutela del soggetto pubblico concedente, specie per quanto attiene alla corretta allocazione dei rischi.

f) Quanto alle revisioni, l'art. 192 del Codice dei contratti ne prevede ora la possibilità in caso di eventi straordinari e imprevedibili, che influenzino significativamente l'equilibrio finanziario, garantendo comunque che i rischi siano mantenuti per l'operatore economico come concordato all'inizio del contratto.

g) Questa pratica era già nota nella vigenza del vecchio Codice, dove la revisione del PEF è contemplata in situazioni di eventi esterni che incidono sull'equilibrio economico-finanziario. È comunque responsabilità del concedente valutare e formalizzare tali circostanze, per garantire un corretto trasferimento dei rischi e prevenire revisioni basate su situazioni soggettive del concessionario.

h) Le più importanti operazioni di partenariato richiedono un'attenta analisi costi-benefici da parte dell'Amministrazione per determinare se un investimento è vantaggioso per la collettività. Questa metodologia traduce le conseguenze economiche e sociali in termini monetari per valutare se i benefici superano i costi.

i) L'analisi costi-benefici, integrata con il PEF, aiuta a massimizzare i benefici sociali, consentendo decisioni informate nella gestione delle risorse pubbliche.

Il Collegio invita tutti gli organi di controllo interno (cfr. del. n. 93/2022/VSGC, sul sistema di controllo interno del Comune di Bologna) e l'Organo di revisione nell'ambito dei propri generali doveri di vigilanza, a tener conto delle indicazioni fornite, riservandosi ogni successiva verifica in relazione ai prossimi cicli di controllo.

Delib. **38/2024/PRSE** - Comune di **Modena (MO)** – Prev. 2023-2025 e Rend. 2022 – Primo Ref. Scognamiglio - Pres. Pozzato.

In esito all'istruttoria svolta, emerge un quadro caratterizzato dal sostanziale mantenimento dei più rilevanti equilibri di bilancio. La parte libera del risultato di amministrazione è consistente, al pari degli accantonamenti. Non risultano tensioni di cassa e, al termine dell'esercizio 2022, risulta ampiamente positivo l'equilibrio di parte corrente. La modalità di contabilizzazione del PNRR è corretta.
In definitiva, l'Ente appare finanziariamente molto solido.

Bilancio di previsione e rendiconto – Capacità di riscossione
La Sezione evidenzia che la capacità di riscossione al Titolo III permane nel complesso insoddisfacente, se rapportata ai dati relativi agli altri Comuni capoluogo della Regione.

a) Gli accantonamenti al fondo crediti di dubbia esigibilità, conseguenti alle difficoltà sul lato della riscossione, 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 – Società in perdita e crisi d'impresa di società a partecipazione pubblica

Fattispecie: il fondo perdite società partecipate a consuntivo 2022 ammonta ad € 2.962.515,25. Con deliberazione n. 92/2022/PRSE, la Sezione, in esito all'esame sulla documentazione inerente al rendiconto per l'esercizio 2020 ed al bilancio di previsione 2021/23 del Comune, aveva evidenziato, come elemento di criticità, la presenza di tre società in perdita nel 2019.
E' stato effettuato uno specifico approfondimento istruttorio sull'andamento gestionale di alcune società partecipate dal Comune.
Relativamente alle società in perdita nel 2019 il Comune ha riferito che la società Cambiamo S.p.a. ha adottato un Programma di valutazione del rischio di crisi aziendale, che includeva un *business plan* fino al 2031. In definitiva, il Comune riferisce di aver avviato un risanamento strutturale della società. L'evolvere della situazione va attentamente monitorata, al fine di verificare l'effettivo ripristino dell'equilibrio economico-finanziario e quindi il permanere dell'interesse pubblico alle iniziative di supporto, che devono essere finalizzate al ripristino di condizioni strutturali di equilibrio da parte della società, in grado così di fornire servizio pubblico secondo criteri di efficienza, efficacia ed economicità.
A tale riguardo, il Collegio invita tutti gli organi di controllo interno (cfr. del. n. 94/2022/VSGC, sul sistema di controllo interno del Comune di Modena) e l'Organo di revisione nell'ambito dei propri generali doveri di vigilanza, a garantire il necessario monitoraggio affinché tali operazioni continuino a fornire valore pubblico e trasparenza nell'allocazione delle risorse
La partecipazione in Modena Fiere è stata dismessa e la società ProMo soc. cons. a r.l. è stata liquidata. Nel riservarsi ogni eventuale approfondimento, in relazione allo specifico controllo previsto dall'artt. 21 del TUSP, avente ad oggetto i piani di razionalizzazione delle partecipazioni, la Sezione in questa sede valuta positivamente che il Comune di Modena non abbia esitato a porre in essere iniziative mirate a superare le criticità evidenziate dalla deliberazione n. 92/2022/PRSE.

a) Si sottolineano alcuni i principi sottesi al D. Lgs. 19 agosto 2016, n. 175 («Testo unico in materia di società a partecipazione pubblica»):

a1) l'art. 21, c. 1, prevede, nel caso in cui le società da esso partecipate presentino un risultato di esercizio negativo, l'obbligo di accantonamento al bilancio dell'ente locale di un importo pari al risultato negativo non immediatamente ripianato, in misura proporzionale alla quota di partecipazione;

a2) l'art. 14, c. 5, disciplina il cosiddetto "divieto di soccorso finanziario", prevedendo eccezioni soltanto a seguito di uno specifico *iter* procedurale, previa valutazione circa la concreta possibilità di recupero dell'economicità e dell'efficienza dell'organismo partecipato.

b) Dalle richiamate disposizioni normative si evince che:

b1) l'ente deve in via preventiva tenere conto di possibili esposizioni debitorie che si manifestino a carico del proprio bilancio, provvedendo, al ricorrere delle condizioni di legge, all'apposito accantonamento, a garanzia di contenimento dei rischi connessi ad avvenimenti pregiudizievoli afferenti alla gestione del soggetto partecipato, che inevitabilmente possono incidere negativamente sugli equilibri di bilancio dell'ente partecipante;

b2) interventi di supporto finanziario, diretto o indiretto, in favore dell'organismo partecipato, non sono ammissibili al solo scopo di assicurare la continuità aziendale senza alcuna prospettiva di effettivo rientro strutturale.

- **L'art. 14, c. 5, fissa un generale divieto di disporre, a qualsiasi titolo, erogazioni finanziarie "a fondo perduto" in favore di società in grave situazione deficitaria**, relegando l'ammissibilità di trasferimenti straordinari ad ipotesi derogatoria e residuale, percorribile con finalità di risanamento aziendale e per il solo perseguimento di esigenze pubblicistiche di rilievo, in quanto sottendenti prestazioni di servizi di interesse generale ovvero la realizzazione di programmi di investimenti affidati e regolati convenzionalmente, secondo prospettive di continuità (cfr. Sez. reg. controllo Lazio, del. n. 66/2018/PAR).

- **Operazioni di sostegno finanziario in deroga al divieto generale sono ammesse solo subordinatamente ad una puntuale dimostrazione dello specifico interesse pubblico** perseguito in relazione ai propri scopi istituzionali, con evidenziazione delle "ragioni economico-giuridiche dell'operazione le quali, dovendo necessariamente essere fondate sulla possibilità di assicurare una continuità aziendale finanziariamente sostenibile, non possono non implicare una previa e adeguata verifica delle criticità che generano le perdite, i necessari accertamenti volti ad individuare eventuali responsabilità gestionali imputabili agli amministratori societari, nonché una compiuta valutazione circa l'opportunità della conservazione in vita dell'organismo partecipato o del semplice mantenimento della partecipazione, ossia della convenienza economico-finanziaria di tale modalità di gestione del servizio rispetto ad altre alternative possibili (ad esempio, gestione diretta, affidamento a terzi con gara ad evidenza pubblica, eccetera)" (Sez. reg. controllo Liguria, del. n. 24/2017/PAR).

Bilancio di previsione e rendiconto – Garanzie prestate.

Fattispecie: Le garanzie sono state concesse esclusivamente a soggetti titolari di concessione del diritto di superficie, come stabilito dal Regolamento del Comune per la concessione in diritto di superficie di aree comunali (Regolamento approvato con deliberazione del Consiglio Comunale n. 46 del 7 aprile 2014 e in corso di aggiornamento). Si tratta di garanzie prestate ai sensi del dell'art. 207, c. 3, del TUEL.

Gli interessi pagati annualmente dalle società sportive e dall'organismo partecipato per mutui a garanzia, dei quali il Comune di Modena ha concesso garanzia fideiussoria, sono ricompresi nel calcolo del limite di indebitamento di cui all'art. 204 TUEL.

Dai riscontri istruttori forniti non emergono profili di rilevante criticità.

La Sezione si riserva tuttavia ogni eventuale approfondimento istruttorio, nei prossimi cicli di controllo, in relazione, in particolare, al Regolamento citato ed alle sue modifiche ed applicazioni.

a) Ai sensi del dell'art. 207, c. 3, del TUEL:

a1) *"La garanzia fideiussoria può essere rilasciata anche a favore di terzi, che possono essere destinatari di contributi agli investimenti finanziati da debito, come definiti dall'articolo 3, comma 18, lettere g) ed h), della legge 24 dicembre 2003, n. 350, per l'assunzione di mutui destinati alla realizzazione o alla ristrutturazione di opere a fini culturali, sociali o sportivi, su terreni di proprietà dell'ente locale, purché siano sussistenti le seguenti condizioni:*

- il progetto sia stato approvato dall'ente locale e sia stata stipulata una convenzione con il soggetto mutuatario che regoli la possibilità di utilizzo delle strutture in funzione delle esigenze della collettività locale;

- la struttura realizzata sia acquisita al patrimonio dell'ente al termine della concessione;

- la convenzione regoli i rapporti tra ente locale e mutuatario nel caso di rinuncia di questi alla realizzazione o ristrutturazione dell'opera".

Bilancio di previsione e rendiconto - operazioni di partenariato pubblico-privato

Dall'istruttoria **non sono emerse particolari criticità,** ma la Sezione intende richiamare l'attenzione degli organi di controllo del Comune su operazioni ad elevata complessità finanziaria.

a) E 'importante sottolineare che l'equilibrio economico-finanziario del contratto, unitamente alla possibilità di considerare *off balance* il partenariato, richiede che **i rischi siano trasferiti e mantenuti in capo all'operatore privato** (cfr. delibera ANAC 28/03/2018 n. 318).

b) A tale proposito, vanno previamente identificati gli eventi, non imputabili al concessionario, che possano giustificare una revisione del Piano Economico Finanziario (PEF) sotteso al contratto.

c) **È responsabilità del concedente**, nella fase di preparazione del contratto, **valutare preventivamente le circostanze che potrebbero incidere sull'equilibrio economico-finanziario** e formalizzare queste valutazioni in un elenco esaustivo. Ciò garantisce un corretto trasferimento dei rischi, soprattutto il rischio operativo, escludendo revisioni del PEF basate su eventi soggettivi considerati destabilizzanti dal concessionario, che potrebbero altrimenti rappresentare un meccanismo di mera socializzazione delle perdite.

Bilancio di previsione e rendiconto – indicatore previsto dall'art. 18-*bis* del D.Lgs. n. 118/2011, di "esternalizzazione di servizi".

Fattispecie: l'indicatore ha un valore abbastanza elevato, superiore al 40%. Il dato appare coerente con il quadro di un Comune che appare fortemente orientato all'utilizzo di mezzi di diritto privato per la realizzazione di finalità di interesse pubblico,

a) Il richiamato indicatore è relativo alla percentuale di incidenza, sulle complessive spese al Titolo I, di quelle relative a contratti di servizio e trasferimenti a favore di società partecipate.

b) Tale elemento può essere valutato positivamente, nella misura in cui tali operazioni rappresentano forme di indirizzamento di capitale privato e relative capacità tecniche a finalità pubblicistiche.

c) Si tratta comunque di attività i cui riflessi finanziari e sociali sull'Ente e sulla collettività di riferimento implicano una verifica preliminare e concomitante, che chiama in causa i responsabili dei servizi di controllo interno e l'Organo di revisione, ma altresì i decisori politici e i responsabili dei servizi tecnici di supporto, al fine di garantire che tali operazioni continuino a fornire valore pubblico e trasparenza nell'allocazione delle risorse.

BILANCIO DI PREVISIONE E RENDICONTO

Delib. **40/2024/PRSE** - Comune di **Formigine (MO)** – Prev. 2023-2025 e Rend. 2022 – Ref. Carlo - Pres. Pozzato.

Bilancio di previsione e rendiconto - Problematiche relative ai residui conservati a rendiconto.

Fattispecie: tra i residui al titolo 4 "Entrate in conto capitale" l'Ente ha segnalato sia la presenza di contributi a rendicontazione sia da soggetti che non applicano il principio di competenza potenziata che da soggetti che lo applicano. Il Comune ha evidenziato inoltre che l'incremento dei residui attivi al titolo 4 e proporzionale all'incremento dei residui passivi al titolo 2.

a) Con riferimento ai contributi a rendicontazione erogati da amministrazioni che adottano il principio di competenza finanziaria potenziata si rammenta che in base a quanto previsto al punto

3.6 lett. c) primo punto 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.

b1) Entrambi gli enti dovrebbero così provvedere alle necessarie variazioni degli stanziamenti del bilancio di previsione ed alla reimputazione degli accertamenti e degli impegni agli esercizi in cui le entrate e le spese sono esigibili.

c) Se l'ente erogatore non adotta il principio di competenza finanziaria potenziata," l'Ente beneficiario accerta l'entrata a seguito di formale deliberazione da parte dell'ente erogante, di erogazione del contributo a proprio favore". In questo caso, "l'entrata è imputata agli esercizi in cui l'ente beneficiario stesso prevede di impegnare la spesa cui il trasferimento è destinato (sulla base del cronoprogramma), in quanto il diritto di riscuotere il contributo (esigibilità), sorge a seguito della realizzazione della spesa, con riferimento alla quale la rendicontazione e resa".

d) Quanto rappresentato altro non è che 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.

e) Diversamente operando l'ente andrebbe a sovrastimare le entrate relative all'esercizio in cui esse vengono in tal modo anticipatamente imputate, con conseguente rischio per i complessivi equilibri del bilancio attraverso una dilazione della capacità di spesa.

Bilancio di previsione e rendiconto - Capacità di riscossione.

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.

Bilancio di previsione e rendiconto - Contrasto all'evasione tributaria.

a) 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 fondamentale ed indispensabile per garantire le risorse necessarie per l'erogazione dei servizi e, in ultima analisi, per assicurate al cittadino le prestazioni concernenti i diritti civili e sociali.

b) Dall'indisponibilità dell'obbligazione tributaria, vincolata *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 ulteriore necessità che l'azione recuperatoria in capo all'Amministrazione comunale sia esercitata tempestivamente per evitare la prescrizione del credito tributario.

Bilancio di previsione e rendiconto - Il tema dei residui attivi e passivi.

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 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) In via generale, 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.

e) 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. **41/2024/PRSE** - Comune di **Piacenza (PC)** – Prev. 2023-2025 e Rend. 2022 – Ref. Carlo - Pres. Pozzato.

Bilancio di previsione e rendiconto - Rapporti creditori e debitori con gli organismi partecipati – mancata riconciliazione

a) al fine di evitare di compromettere sia l'equilibrio macroeconomico della finanza pubblica allargata sia quello del singolo ente territoriale che vi partecipa, è necessaria la trasparenza dei rispettivi bilanci, il che implica che *nel settore della finanza pubblica allargata le partite creditorie e debitorie afferenti alle relazioni tra enti pubblici […] debbano essere rappresentate nei rispettivi bilanci in modo preciso, simmetrico, speculare e tempestivo*" (Corte cost., sent. n. 252 del 2015).

b) L'art. 11, c. 6, lett. j, del 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.

c) Nel caso di discordanze, l'ente deve 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.

d) Gli enti locali hanno l'obbligo 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; ciò costituisce 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. Corte dei conti, Sez. autonomie, del. n. 4 /SEZAUT/2015/INPR).

e) L'obbligo informativo si innesta 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.

f) Gli obiettivi di gestione perseguiti dall'ente territoriale devono 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).

g) L'articolo 147-*quinquies*, c. 3, del TUEL, specifica, inoltre, che il controllo sugli equilibri finanziari implica la valutazione degli effetti che si determinano per il bilancio finanziario dell'ente in relazione all'andamento economico-finanziario degli organismi gestionali esterni.

h) La verifica dei crediti e debiti reciproci tra enti territoriali e propri organismi partecipati risponde all'evidente 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.

i) 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 fattore non derogabile nell'ambito della corretta gestione delle risorse pubbliche.

Bilancio di previsione e rendiconto - Perdite della ASP "Città di Piacenza"

Fattispecie: L'Azienda di Servizi alla Persona "Città di Piacenza" trae origine dalla aggregazione di tre preesistenti Istituzioni Pubbliche (IPAB "Pensionato e Casa Protetta Vittorio Emanuele II", IPAB "Ospizi Civili di Piacenza e IPAB "Pio Ritiro Santa Chiara") e ha come finalità l'organizzazione ed erogazione di servizi rivolti a persone che necessitano di aiuto e assistenza.
Negli ultimi esercizi, la ASP ha registrato perdite consistenti (€ 84.998,00 nel 2018, € 340.743,00 nel 2019, € 608.806,00 nel 2020, € 588.780 nel 2021, € 762.072,00 nel 2022). La perdita relativa al bilancio 2021 è stata ripianata dal Comune in proporzione alla quota stabilita dalla convenzione fra enti pubblici soci per € 559.341,00.

La perdita del 2022 per € 762.072,00 (correlata principalmente alla carenza di personale sanitario e incremento dei costi), è stata coperta principalmente attraverso l'utilizzo delle riserve sussistenti nel bilancio della ASP alla voce per "Utili portati a nuovo" ammontanti ad € 706.812,00, e per il residuo (€ 55.260,00) attraverso gli enti soci in proporzione (€ 52.497,00 a carico del Comune di Piacenza).

Su quest'ultimo importo, l'Ente ha riconosciuto debiti fuori bilancio ai sensi dell'art. 194, lettera b) del D. Lgs 267/2000. In base alla convenzione fra gli enti pubblici soci dell'ASP, in caso di perdita d'esercizio la quota a carico del Comune di Piacenza è pari al 95%.
Inoltre, la ASP opera in regime di accreditamento

Ai sensi dell'art. 26 dello Statuto dell'ASP, nell'ambito delle competenze del Consigliodi Amministrazione, vi è la proposta di un Piano di rientro ogni qual volta si determini una perdita

di esercizio e, nell'eventualità in cui il Piano di rientro non consenta la copertura delle perdite, le stesse dovranno essere assunte pro-quota dai soci, secondo le modalità previste dallo Statuto medesimo.

Il medesimo art. 26 prevede che l'Organo di revisione contabile eserciti il controllo sulla regolarità contabile e vigili sulla correttezza della gestione economico finanziaria dell'ASP e svolga ogni altra funzione prevista dagli articoli 2403, 2409-*bis* e 2409-*ter* c.c.

a) La L.R. 26 luglio 2013, n. 12, stabilisce all'art. 3, c. 1, che le ASP sono enti pubblici non economici e il successivo c. 4 prevede che "*gli enti soci garantiscono, secondo quanto previsto negli atti statutari e convenzionali, la sostenibilità economico-finanziaria delle ASP e ne assumono la responsabilità esclusiva in caso di perdite*".

b) L'accreditamento comporta per il gestore l'accettazione di tariffe predeterminate, un sistema tariffario regionale unitario di remunerazione delle prestazioni sociosanitarie che è definito ad oggi dalla DGR n. 273/2016.

c) In caso di un sistema tariffario risalente e non più in linea con l'attuale contesto di mercato, si rileva come anche gli aumenti dei costi delle tariffe non siano in grado di remunerare i fattori produttivi delle realtà aziendali che operano in regime di accreditamento. A ciò si aggiunga che i soggetti che operano in regime di accreditamento sono remunerati sulla base di un sistema tariffario regionale inderogabile. Ciò comporta che nel modello gestionale di una ASP la leva ricavi non è modificabile ma, di fatto, risulta bloccata.

d) E' necessario che l'Organo di revisione di un ASP effettui una ricognizione costante sulla situazione economico-finanziaria e patrimoniale.

e) Considerando la fattispecie, si auspica che il Comune si faccia promotore di una iniziativa generale di riassetto del sistema tenuto conto che, come emerge chiaramente dai passaggi salienti del quadro giuridico, economico e gestionale esposto, gli squilibri registrati rischiano concretamente di essere strutturali e come tali non sostenibili già nell'immediato futuro.

BILANCIO DI PREVISIONE E RENDICONTO

Delib. **42/2024/PRSE** - Comune di **Parma (PR)** – Prev. 2023-2025 e Rend. 2022 – Ref. Carlo - Pres. Pozzato.

Bilancio di previsione e rendiconto - Capacità di riscossione

Fattispecie: la Sezione prende atto delle azioni che intraprese per potenziare la propria capacità di riscossione, che hanno prodotto effetti importanti sul recupero per le casse dell'Ente dei crediti vantati. Il problema, tuttavia, non appare risolto.

a) Quando si ravvisino ulteriori margini di miglioramento dell'azione recuperatoria, è consigliabile proseguire con determinazione sulla strada avviata anche adottando ulteriori iniziative rispetto a quelle già intraprese.

Bilancio di previsione e rendiconto - Debiti fuori bilancio

a) La formazione di debiti fuori bilancio rappresenta un indicatore "gestionale" non positivo perché esprime una difficoltà dell'ente a rispettare i procedimenti di spesa così come previsti dal Testo unico degli enti locali. Di conseguenza, i debiti fuori bilancio possono incidere negativamente sugli equilibri di bilancio.

b) La delibera consiliare con la quale il debito fuori bilancio viene riconosciuto ha la funzione, da un lato, di ricondurre "al bilancio" un fatto di gestione nato fuori dall'ordinario processo programmatorio (ed autorizzatorio) tipico del "bilancio pubblico"; dall'altro di verificare le ragioni che hanno portato all'assunzione del provvedimento disattendendo le disposizioni normative che regolano il procedimento di spesa.

c) E' necessario approfondire le ragioni specifiche per le quali si è addivenuti al riconoscimento dei debiti fuori bilancio che abbiamo portato a soccombenze giudiziarie.

d) Una sconfitta non episodica nelle aule di Giustizia (magari anche in grado di appello) è un elemento sintomatico di un approccio inadeguato alle questioni (probabilmente già in sede procedimentale e poi decisionale) sulle quali (anche in termini prospettici) è bene che un ente avvii un processo interno di riflessione e, se del caso, adotti le necessarie "correzioni di rotta".

e) È opportuno per un ente verificare la combinazione di taluni elementi di particolare rilevanza in ordine alla gestione del contenzioso:
e1) la coerenza della disponibilità di professionisti di ruolo presso l'Avvocatura comunale;
e2) l'opportunità dell'affidamento di incarichi defensionali presso il Libero Foro, *stanti le garanzie di obiettiva imparzialità offerte dall'Avvocatura pubblica;*
e3) gli esiti complessivi dei contenziosi, ripartiti in tipologie e in affidamenti (Libero Foro e Avvocatura comunale).

Le risultanze incrociate di tali verifiche potrebbero suggerire un adeguamento del personale incardinato presso l'Avvocatura comunale.

Bilancio di previsione e rendiconto - Sistema delle partecipate

Fattispecie: la Sezione si riserva di analizzare il piano di ricognizione (e di eventuale razionalizzazione) di cui all'art. 20 del D. Lgs. 19 agosto 2016, n. 175 e ritiene utile svolgere alcune considerazioni sulle perdite dell'ASP Parma.

La Regione Emilia – Romagna ha dettato specifiche disposizioni volte a garantire la "cittadinanza sociale" e, più in generale, i servizi alla persona (L. R. 12 marzo 2003, n.2; L. R. 26 luglio 2013, n, 12). Il quadro si completa con la delibera della Giunta regionale n. 273/2016 del 29 febbraio 2016 di "Approvazione del sistema di remunerazione dei servizi socio-sanitari accreditati provvisoriamente e/o definitivamente".

Sarebbe auspicabile che il Comune avviasse delle interlocuzioni con la Regione (magari d'intesa con altri Enti interessati) per un utile confronto sul tema delle "remunerazioni", datate dei servizi sociosanitari prima che gli squilibri divengano strutturali e difficilmente sostenibili.

a) E' sempre raccomandabile un attento controllo su tutti gli enti strumentali e le società controllate e partecipate di un comune e sulla verifica dell'attendibilità delle loro risultante contabili che, nell'ambito delle operazioni di consolidamento dei conti, potrebbero evidenziare possibili ricadute, anche nel medio periodo, sulla tenuta degli equilibri dell'Ente medesimo.

b) Il sistema di servizi alla persona si fonda, principalmente, sul sistema dell'accreditamento le cui "remunerazioni" sono definite dalla delibera regionale del 2016 soprariportata.

c) In tale contesto, in disparte le necessarie azioni di un comune per vigilare sugli equilibri di bilancio e, parallelamente, dell'Organo di revisione dell'ASP affinché effettui una costante ricognizione della situazione economico finanziaria, si osserva come un sistema di tariffazione basato su una delibera regionale datata, sia bisognevole di un intervento di adeguamento alle nuove condizioni del mercato.

BILANCIO DI PREVISIONE E RENDICONTO

Delib. **43/2024/PRSE** - Comune di **Faenza (RA)** – Prev. 2023-2025 e Rend. 2022 – Cons. Tessaro - Pres. Pozzato.

Bilancio di previsione e rendiconto – Emergenza alluvionale nell'anno 2023
Fattispecie: In relazione alle spese sostenute per interventi in somma urgenza, di cui all'art. 25, c. 2, lett. a) e b), del D. Lgs. 1/2018 (Codice di protezione civile), il Comune **nell'esercizio finanziario 2023** non ha iscritto nulla sul proprio bilancio, in quanto, tali interventi, integralmente finanziati da risorse trasferite dalla Regione Emilia-Romagna (Decreto n. 74/23) e dalla struttura commissariale, hanno riguardato unicamente spesa corrente (titolo 1°) ed in coerenza con gli atti di conferimento delle funzioni all'Unione della Romagna Faentina, **sono stati interamente iscritti nel bilancio dell'Unione.**

Anche nell'esercizio finanziario 2024, gli interventi riguardanti spesa corrente (titolo 1°) e finanziati con risorse regionali e provenienti dalla struttura commissariale, sono stati interamente imputati nel bilancio dell'Unione.

Gli interventi, invece, in somma urgenza costituenti spese in conto capitale (titolo 2°) sono stati imputati nei bilanci dei vari Comuni appartenenti all'Unione, tra cui il Comune di Faenza, che con delibera di Consiglio comunale n. 12 del 27 febbraio 2024 ha proceduto al riconoscimento di debiti fuori bilancio per interventi di somma urgenza per € 349.518,74 finanziati da risorse derivanti dall'emanazione dell'Ordinanza 19 del 12 gennaio 2024, che ha integrato l'elenco degli interventi di somma urgenza dell'Ordinanza 6 del 25 agosto 2023 utilizzando i medesimi criteri, termini e presupposti.
Dalla documentazione acquisita dall'Ente, ~~per le vie brevi~~, risulta che **le perizie giustificative e le contabilità finali per tali spese di somma urgenza**, atte a garantire la continuità dei servizi, la sicurezza e la pubblica incolumità **sono state redatte nel corso dei mesi di gennaio e febbraio 2024.**

Oltre alla somma sopra menzionata, **l'Ente ha ricevuto risorse dalla struttura commissariale (Ordinanza 13 del 6 novembre 2023) per interventi urgenti per le infrastrutture stradali, che sono state iscritte nel bilancio dell'Ente secondo le normali procedure contabili e senza necessità di ricorso al riconoscimento di debiti fuori bilancio, come per i contributi provenienti dal Ministero dello Sport per la ricostruzione di impianti sportivi e le donazioni da privati.**

L'esame della documentazione istruttoria dimostra che le spese sostenute dal Comune per l'esecuzione di lavori pubblici atti a garantire la continuità dei servizi, la sicurezza e la pubblica incolumità, sono riconducibili ad interventi di somma urgenza, in quanto effettuati nei limiti della normativa vigente, risultando le perizie giustificative finali dei lavori redatte nei mesi di gennaio e febbraio 2024 e la deliberazione di Consiglio comunale per il riconoscimento dei debiti fuori bilancio per interventi di somma urgenza in data 27 febbraio 2024.

Nel caso in questione, lo stato di emergenza per il territorio dell'Unione della Romagna Faentina e connessi Comuni aderenti risulta dichiarato per 12 mesi a far data dalla Deliberazione del Consiglio dei ministri (DCM) del 4 maggio 2023, pubblicata nella G.U.R.I. n. 118 del 22 maggio 2023.

La Sezione richiede all'Organo di revisione di produrre - entro il 30 settembre 2024 – una relazione sugli esiti del controllo a campione effettuato, ai sensi dell'art. 239 c. 1 lett. c) del TUEL, sulle **poste di spesa emergenziale** comunicate, che relativamente al Comune, **riguardano**

unicamente l'anno in corso, specificando la conclusione o meno delle procedure di erogazione di quanto pagato dall'Ente nel corso dell'esercizio.

La Sezione raccomanda inoltre all'Ente la tempestiva rendicontazione delle somme e delle richieste di erogazione a saldo, onde evitare di incorrere in problemi di carenza di liquidità; la Sezione ha sottolineato a più riprese l'esigenza di una particolare cura per le entrate proprie dell'ente locale, aspetto che ha un'intuibile incidenza anche sull'effettiva disponibilità di cassa.

a) Assume rilievo sul punto la previsione della lettera *e)* dell'art. 194 del TUEL, nonché la sua stretta correlazione con l'art. 191 del TUEL.

b) La norma in esame, nel delineare il paradigma del debito fuori bilancio, in cui le spese vengono assunte o ordinate senza previo impegno di spesa, ne consente il riconoscimento a determinate condizioni. Lo scopo quindi della norma è quello di evitare il formarsi di debiti occulti o sommersi che pregiudichino in modo sostanziale il (evidente fittizio) pareggio di bilancio conseguito in modo solamente formale.

c) La disposizione contenuta nell'art. 194 lett. e) del TUEL individua la possibilità per l'ente locale di operare il riconoscimento di debito nel caso dell'avvenuta acquisizione irrituale di beni e servizi (in violazione, cioè, delle procedure di impegno di spesa contemplate dall'art. 191 del TUEL, c. 1, 2 e 3), purché ciò avvenga, da un lato, nei limiti degli accertati e dimostrati utilità ed arricchimento per l'ente, e, dall'altro, nell'ambito dell'espletamento di pubbliche funzioni e servizi di competenza.

d) Dal dettato normativo si desume l'estrema rigorosità dei presupposti oggettivi per esercitare l'azione di arricchimento senza causa nei confronti della pubblica amministrazione, alla luce della norma contenuta nell'art. 194 del TUEL.

e) Dallo stesso enunciato normativo, si ricava l'individuazione di due condizioni preliminari perché sia possibile procedere al riconoscimento dei debiti fuori bilancio: una concerne il tipo e la qualità della spesa (acquisizione di beni e servizi) e l'altra il fine a cui è diretta la stessa (espletamento di pubbliche funzioni e servizi di competenza dell'ente locale).

f) La rigorosità dei presupposti oggettivi per esercitare l'azione di arricchimento senza causa nei confronti della pubblica amministrazione, alla luce della norma contenuta nell'art. 194 del TUEL, fa sì che l'accertamento della sussistenza dei presupposti, come già più volte ricordato dalla giurisprudenza contabile (*ex multis,* Corte dei conti, Sezione regionale di controllo per la Regione Veneto, delibere 156/2009 e 107/2009), è obbligatorio e non può essere automaticamente ed implicitamente ricondotto alla semplice adozione della deliberazione di riconoscimento, in quanto vi può essere una parte del debito non riconoscibile ai sensi dell'art. 191, c. 4, del D. Lgs. n. 267/2000.

g) Come enunciato dalla Suprema Corte di cassazione, il riconoscimento del debito fuori bilancio "*può avvenire solo espressamente, con apposita deliberazione dell'organo competente, e non può essere desunto anche dal mero comportamento tenuto dagli organi rappresentativi, insufficiente ad esprimere un apprezzamento di carattere generale in ordine alla conciliabilità dei relativi oneri con gli indirizzi di fondo della gestione economico-finanziaria dell'ente e con le scelte amministrative compiute*" (Cass. civ., Sez. I, sent. n. 24860/2015).

h) L'operatività della norma è subordinata alla duplice condizione preliminare dell'accertamento sia dell'utilità pubblica del bene acquisito in relazione alle funzioni ed ai servizi di competenza dell'ente, sia dell'arricchimento dell'ente (che corrisponde al depauperamento patrimoniale sofferto senza giusta causa dal privato contraente ai sensi dell'art. 2041 del Codice civile). In questo contesto, la delibera consiliare ha pertanto il compito di:

- riscontrare e dimostrare che il debito rientra in una delle fattispecie tipizzate dall'art.194 del TUEL;

- accertare e documentare puntualmente se ed in che misura sussistano i presupposti dell'utilità e dell'arricchimento;
- accertare, conseguentemente, se vi sia una parte del debito non sorretta da entrambi questi presupposti, e dunque non riconoscibile (per la quale, ai sensi dell'art. 191 c. 4 del TUEL, il rapporto obbligatorio intercorre tra il privato fornitore e l'amministratore, funzionario o dipendente che hanno consentito la prestazione in favore dell'ente);
- ricondurre l'obbligazione all'interno della contabilità e del sistema di bilancio dell'ente;
- individuare le risorse per il finanziamento;
- accertare le cause che hanno originato l'obbligo, anche al fine di evidenziare eventuali responsabilità (Corte dei conti, Sezione regionale di controllo per la Regione Veneto, del. n. 103/2019);

i) L'art. 194, c. 1, del TUEL rappresenta un'eccezione ai principi riguardanti la necessità del preventivo impegno formale e della copertura finanziaria; onde per cui, al fine di riportare le ipotesi previste nell'ambito del principio di copertura finanziaria, è richiesta la delibera consiliare con la quale viene ripristinata la fisiologia della fase della spesa e i debiti *de quibus* vengono ricondotti a sistema, mediante l'adozione dei necessari provvedimenti di riequilibrio finanziario (*ex multis* Corte dei conti, Sezione regionale di controllo per la Regione Friuli-Venezia Giulia, 6/1c/2005 e sez. contr. Campania n. 213/2013.

l) Si evidenza che "*[i]l 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, (…) in relazione al consumo delle risorse impiegate*" (Corte cost., sent. n. 18/2019), onde "*prevenire o contrastare gestioni contabili non corrette, suscettibili di alterare l'equilibrio del bilancio (art. 81 Cost.)*" (Corte cost., sent. n. 40/2014).

m) Le vicende afferenti alle anzidette situazioni emergenziali influiscono *naturaliter* sulla tenuta degli equilibri di bilancio, in cui **assume rilievo centrale la distinzione tra debiti fuori bilancio e lavori di somma urgenza**:

m1) i primi trovano regolamentazione nella previsione dell'art.194 del TUEL;

m2) la disciplina dei lavori di somma urgenza era – nella vigenza del vecchio codice dei contratti (D. Lgs. n. 50 del 2016) - contemplata dal legislatore all'art. 163 rubricato "*Procedure in caso di somma urgenza e di protezione civile*" nonché nell'art. 191 del D. Lgs. n. 267 del 2000, come modificato dall'art. 1, c. 901, della L. n. 145 del 2018, ai c. 3 e 4;

m3) la norma da ultimo citata prevede ora che ***"3. Per i lavori pubblici di somma urgenza, cagionati dal verificarsi di un evento eccezionale o imprevedibile, la Giunta, entro venti giorni dall'ordinazione fatta a terzi, su proposta del responsabile del procedimento, sottopone al Consiglio il provvedimento di riconoscimento della spesa con le modalità previste dall'articolo 194, comma 1, lettera e), prevedendo la relativa copertura finanziaria nei limiti delle accertate necessità per la rimozione dello stato di pregiudizio alla pubblica incolumità. Il provvedimento di riconoscimento è adottato entro 30 giorni dalla data di deliberazione della proposta da parte della Giunta, e comunque entro il 31 dicembre dell'anno in corso, se a tale data non sia scaduto il predetto termine****. La comunicazione al terzo interessato è data contestualmente all'adozione della deliberazione consiliare;*

m 4) *4. 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. Per le esecuzioni*

reiterate o continuative detto effetto si estende a coloro che hanno reso possibili le singole prestazioni".

m 5) attualmente, la disciplina delle procedure in caso di somma urgenza e di protezione civile è contenuta all'articolo 140 del D. Lgs. n. 36/2023 (nuovo codice dei contratti pubblici), ove viene stabilito che "*1. In circostanze di somma urgenza che non consentono alcun indugio, al verificarsi di eventi di danno o di pericolo imprevisti o imprevedibili idonei a determinare un concreto pregiudizio alla pubblica e privata incolumità, ovvero nella ragionevole previsione dell'imminente verificarsi degli stessi* (…)": così che "*4.* (…) *Qualora l'amministrazione competente sia un ente locale, la copertura della spesa è assicurata con le modalità previste dagli articoli 191, comma 3, e 194 comma 1, lettera e), del testo unico delle leggi sull'ordinamento degli enti locali, di cui al decreto legislativo 18 agosto 2000, n. 267".*

n) Il D.L. n. 61/2023 (rubricato "Interventi urgenti per fronteggiare l'emergenza provocata dagli eventi alluvionali verificatisi a partire dal 1° maggio 2023"), convertito con modificazioni dalla L. n. 100 del 31 luglio 2023, all'art. 19, ha stabilito che "*1. In caso di somma urgenza relativa all'immediata esecuzione di lavori o all'immediata acquisizione di servizi e forniture necessari a fronteggiare gli eventi alluvionali verificatisi a partire dal 1° maggio 2023, per i quali è stato dichiarato lo stato di emergenza con delibere del Consiglio dei ministri del 4 maggio 2023, del 23 maggio 2023 e del 25 maggio 2023, si applicano, a decorrere dalla data di entrata in vigore del presente decreto, le disposizioni di cui all'articolo 140 del codice dei contratti pubblici, di cui al decreto legislativo 31 marzo 2023, n. 36, in deroga all'articolo 229, comma 2, del medesimo decreto legislativo.*

o) *Agli appalti pubblici di lavori, forniture e servizi per la realizzazione degli interventi previsti dall'articolo 25, comma 2, lettere a), b) e c), del codice della protezione civile, di cui al decreto legislativo 2 gennaio 2018, n. 1, necessari a fronteggiare gli eventi alluvionali verificatisi a partire dal 1° maggio 2023, per i quali è stato dichiarato lo stato di emergenza con delibere del Consiglio dei ministri del 4 maggio 2023, del 23 maggio 2023 e del 25 maggio 2023, si applicano, a decorrere dalla data di entrata in vigore del presente decreto, le disposizioni di cui all'articolo 140, commi 6, 7 e 11, del codice dei contratti pubblici, di cui al decreto legislativo 31 marzo 2023, n. 36, in deroga all'articolo 229, comma 2, del medesimo decreto legislativo.*

p) *2-bis. I comuni indicati nell'allegato 1 annesso al presente decreto nonché le relative unioni di comuni, province e città metropolitane possono adottare il provvedimento di riconoscimento delle spese per i lavori pubblici di somma urgenza, previsto dall'articolo 191, comma 3, del testo unico delle leggi sull'ordinamento degli enti locali, di cui al decreto legislativo 18 agosto 2000, n. 267, entro centocinquanta giorni dalla data di deliberazione della proposta da parte della Giunta, comunque entro il 31 dicembre dell'anno in corso*".

q) Per evento eccezionale e imprevedibile deve intendersi quell'evento che possa assumere rilievo causale esclusivo e dunque rilevare come caso fortuito: occorre, in altri termini, che si possano riconoscere a tale evento le caratteristiche della eccezionalità e della imprevedibilità.

l) La Suprema Corte sottolinea che per **eccezionalità** si intende una "*sensibile deviazione dalla frequenza statistica accettata come «normale»*"; invece l'**imprevedibilità** va individuata "*alla stregua di un'indagine ex ante e di stampo oggettivo in base al principio di regolarità causale, e va intesa come obiettiva inverosimiglianza dell'evento (l'evento si mostra come altamente improbabile)"* (Cass. civ., sent. n. 30521/2019).

m) Il c. 6 dell'art. 140 del D. Lgs. n. 36/2023 individua come "*circostanza di somma urgenza, ai fini del presente articolo, anche il verificarsi degli eventi di cui all'articolo 7 del codice della protezione civile, di cui al decreto legislativo 2 gennaio 2018, n. 1, ovvero la ragionevole previsione dell'imminente verificarsi degli stessi, che richiede l'adozione di misure indilazionabili, nei limiti dello stretto necessario. La circostanza di somma urgenza, in tali casi, è ritenuta persistente finché non risultino eliminate le situazioni dannose o pericolose per la pubblica o*

privata incolumità derivanti dall'evento, e comunque per un termine non superiore a quindici giorni dall'insorgere dell'evento, oppure entro il termine stabilito dalla eventuale declaratoria dello stato di emergenza di cui all'articolo 24 del codice di cui al decreto legislativo n. 1 del 2018; in tali circostanze ed entro i medesimi limiti temporali le stazioni appaltanti possono affidare appalti pubblici di lavori, servizi e forniture con le procedure previste dal presente articolo".

n) Si sottolinea che **con l'introduzione dell'art. 1, c. 901, della Legge di Bilancio n. 145 del 2018 è sempre obbligatorio provvedere, secondo la nuova versione della norma, al riconoscimento come debito fuori bilancio dei lavori di somma urgenza, per i quali non risulta possibile rispettare l'iter ordinario del procedimento di spesa e non già solo quando sull'apposito capitolo vi è insufficienza di fondi** (C*orte dei conti, Sezione di controllo per la Regione Sicilia, n. 121/2019*).

n1) **Con la richiamata norma e l'abrogazione, all'interno del terzo comma dell'art. 191 del TUEL, del riferimento all'insufficienza delle risorse finanziarie per giustificare l'avvio delle procedure di riconoscimento dei debiti fuori bilancio derivanti dai lavori pubblici di somma urgenza, invero, il regime derogatorio rispetto all'ordinaria procedura contabile è stato esteso all'intera materia dei lavori di somma urgenza e di protezione civile**.

n2) Secondo la norma in esame, **la Giunta è tenuta a sottoporre al Consiglio dell'ente, entro venti giorni dall'ordinazione fatta a terzi, su proposta del responsabile del procedimento, il provvedimento di riconoscimento della spesa con le modalità previste dall'art. 194, c. 1, lett. e), del TUEL, a prescindere dalla circostanza che il capitolo di spesa presenti o meno disponibilità finanziaria**.

n3) **Diviene necessario procedere sempre al riconoscimento consiliare delle spese derivanti per i lavori di somma urgenza apprestando la relativa copertura finanziaria solamente nei limiti delle necessità accertate per la rimozione dello stato di pregiudizio alla pubblica incolumità**.

n4) Il provvedimento di riconoscimento deve essere adottato entro i successivi 30 giorni dalla data di deliberazione della proposta da parte dell'organo esecutivo (ovvero quella con la quale la Giunta sottopone all'attenzione del Consiglio la necessità di riconoscere il debito) e comunque entro il 31 dicembre dell'anno in corso se a tale data non sia scaduto il predetto termine. La comunicazione al terzo interessato è data contestualmente all'adozione della deliberazione consiliare.

n5) Laddove si verifichi la violazione dei c. 1, 2 e del c. 3 (ovvero dei termini entro i quali la Giunta deve provvedere alla sottoposizione al Consiglio del provvedimento di riconoscimento del debito) si applica il successivo comma 4 e il riconoscimento potrà essere adottato, ai sensi dell'art. 194, c. 1, lett. e) "*nei limiti degli accertati e dimostrati utilità e arricchimento per l'ente*".

n6) **La vigente versione dell'art. 191, c. 3, del TUEL, pertanto, prevede sempre - in presenza di lavori di somma urgenza - una deroga alla procedura ordinaria, da circoscrivere, tuttavia, al rispetto dei termini di cui all'art. 191, terzo comma, al di fuori dei quali si è comunque in presenza di "acquisizione di beni e servizi in violazione dell'obbligo indicato nei c. 1, 2 e 3".**

n7) L'art. 191 del TUEL novellato, privato dell'inciso "*qualora i fondi specificamente previsti in bilancio si dimostrino insufficienti"*, ha inteso introdurre una disciplina derogatoria per tutti i lavori di somma urgenza e di protezione civile; tuttavia, l'esigenza di celerità e di preminente tutela della pubblica incolumità che giustifica l'affidamento diretto e la determinazione consensuale del corrispettivo con l'affidatario prima che venga assunto l'impegno contabile, risulta controbilanciata dalla rigida previsione di termini entro i quali la Giunta deve sottoporre la proposta di riconoscimento di debito al Consiglio, al fine di ricondurre la spesa nell'alveo del bilancio; il *quantum* da riconoscere, inoltre, non può eccedere i termini della accertata necessità

per la rimozione dello stato di pericolo, al precipuo fine di evitare che il ricorso alle procedure di somma urgenza si trasformi da strumento eccezionale in occasione per provvedere, contestualmente, ad interventi eccedenti la necessità contingente.

n8) **La predetta previsione derogatoria è stata vieppiù estesa dalla normativa emergenziale applicabile al caso di specie (evento alluvionale): in particolare il D.L. 1° giugno 2023, n. 61, convertito, con modificazioni, dalla L. 31 luglio 2023 n. 100, all'art. 19**, ha espressamente stabilito:

- la applicabilità delle regole del nuovo Codice degli appalti (approvato con D. Lgs n. 36/2023), e segnatamente le disposizioni di cui all'articolo 140 del codice dei contratti pubblici, di cui al D. Lgs. 31 marzo 2023, n. 36, in deroga all'articolo 229, c. 2, del medesimo decreto legislativo;

- in secondo luogo, ha ritenuto immediatamente applicabili le disposizioni di cui all'art. 140, c. 6, 7 e 11, del codice dei contratti pubblici, di cui al D. Lgs. 31 marzo 2023, n. 36, in deroga all'art. 229, c. 2, del medesimo D. Lgs. *(…) Agli appalti pubblici di lavori, forniture e servizi per la realizzazione degli interventi previsti dall'articolo 25, comma 2, lettere a), b) e c), del codice della protezione civile, di cui al decreto legislativo 2 gennaio 2018, n. 1, necessari a fronteggiare gli eventi alluvionali verificatisi a partire dal 1° maggio 2023, per i quali è stato dichiarato lo stato di emergenza con delibere del Consiglio dei ministri del 4 maggio 2023, del 23 maggio 2023 e del 25 maggio 2023*";

in terzo luogo, ha individuato più stringenti presupposti per consentire il riconoscimento della spesa, ancorandola "*all'immediata esecuzione di lavori o all'immediata acquisizione di servizi e forniture"*;

- **in quarto luogo, ha stabilito termini diversi e più ampi per la regolarizzazione de*i lavori pubblici di somma urgenza, previsto dall'articolo 191, comma 3, del testo unico delle leggi sull'ordinamento degli enti locali, di cui al decreto legislativo 18 agosto 2000, n. 267, entro centocinquanta giorni dalla data di deliberazione della proposta da parte della Giunta, comunque entro il 31 dicembre dell'anno in corso*".**

o) Sull'argomento, si richiama il **parere espresso dalla Corte dei conti, Sezione di controllo per la Regione Sicilia, n. 47/2023** secondo il quale "*Qualora si verifichi il caso a cui il Comune fa riferimento e cioè un evento di protezione civile di tale rilevanza da richiedere l'intervento dello Stato o della Regione con fondi propri, le procedure saranno quelle previste dalle disposizioni nazionali e regionali citate, non essendo ammissibile un intervento in larga scala del Comune in assenza delle coperture di bilancio e, soprattutto, in violazione del sistema nazionale e regionale di protezione civile, il quale si ribadisce, ha regole tutte proprie per la previsione e relativa contabilizzazione delle spese".*

p) Si sottolinea come, alla luce delle sopra illustrate premesse, le regole che governano la fattispecie relativa postulano l'adozione necessaria della delibera consiliare di riconoscimento dei debiti fuori bilancio originati dall'effettuazione di lavori di somma urgenza, secondo le tempistiche e le condizioni procedimentali sopra indicate, purché siano strettamente attinenti alla eccezionalità dei presupposti anzidetti.

q) Il rinvio alle modalità previste dall'art. 194, lett. e) per il riconoscimento di detti debiti fuori bilancio non ha pertanto valenza esclusivamente procedimentale, ma anche sostanziale:

q1) laddove l'iter procedurale seguito dall'amministrazione si sia svolto nell'ambito dei ristretti termini previsti dalla legge, il riferimento alle "modalità" di cui all'art. 194 lett. e) è da intendersi nel senso che è sempre necessaria l'adozione della delibera consiliare con la quale riconoscere la spesa sostenuta per prestazioni di somma urgenza, purché strettamente attinenti alla rimozione dello stato di pericolo, ovvero *"all'immediata esecuzione di lavori o all'immediata acquisizione di servizi e forniture"*, effettuata nei termini più ampi previsti dall'art. 19 del D.L.61/2023.

q3) In tal caso, l'*utilitas* per l'Amministrazione coincide con la spesa sostenuta come risultante dalla perizia tecnica e dal corrispettivo concordato consensualmente: ciò in quanto tale modalità procedurale, sia pure derogatoria rispetto all'ordinaria gestione contabile, è stata estesa dal legislatore all'intera materia dei lavori di somma urgenza e di protezione civile, e delle altre prestazioni emergenziali individuate dal D.L. stesso.

q4) Di conseguenza, laddove l'attività gestionale sia mantenuta entro l'alveo temporale segnato dalla Legge, è giustificato il riconoscimento dell'utile d'impresa.

q5) **Per contro, la violazione di detti termini procedurali ovvero dei presupposti stringenti contemplati dalla normativa sopra citata, determina l'applicazione della disciplina sostanziale di cui all'art. 194, lett. e): in tal caso, il riconoscimento opererà esclusivamente nei limiti dell'utilità ricevuta dall'amministrazione, mentre per la parte non riconoscibile (l'utile d'impresa) il rapporto obbligatorio intercorrerà tra il privato fornitore e l'amministratore che ha disposto la fornitura**

r) Si evidenza la oggettiva rilevanza, ai fini della verifica degli equilibri di bilancio, dei contenuti dell'ordinanza n. 19 del 12 gennaio 2024, rubricata "*Finanziamento di ulteriori interventi eseguiti nei territori colpiti dall'emergenza, caratterizzati dal requisito di somma urgenza in esito alla ulteriore ricognizione degli interventi realizzati in regime di somma urgenza segnalati dalle Regioni Emilia-Romagna e Marche*", con la quale il Commissario straordinario provvederà, in esito alla ulteriore ricognizione degli interventi realizzati in regime di somma urgenza segnalati dalle Regioni Emilia-Romagna e Marche, al finanziamento di ulteriori interventi eseguiti nei territori colpiti dall'emergenza : essi, riportati in allegato all'ordinanza, sono caratterizzati dal requisito della somma urgenza ai sensi dell'art. 140 del D. Lgs. 31 marzo 2023 n. 36, così come richiamato dall'art. 19 del D.L. 1° giugno 2023, n. 61, convertito, con modificazioni, dalla L. 31 luglio 2023, n. 100.

BILANCIO DI PREVISIONE E RENDICONTO

Delib**. 45/2024/PRSE**- Comune di **Zerba (PC)** – Prev. 2022-2024 e Rend. 2021 – Rel. Scognamiglio - Pres. Pozzato

La situazione del Comune di Zerba – Fondo crediti di dubbia esigibilità e contributi a rendicontazione

Con deliberazione n. 145/2023/PRSE, questa Sezione regionale di controllo, in esito all'esame della documentazione relativa al rendiconto 2021, aveva accertato alcune criticità inerenti al Fondo crediti di dubbia esigibilità (FCDE) ed all'errata contabilizzazione dei contributi a rendicontazione invitando il Comune ad effettuare le dovute correzioni per la corretta applicazione dei principi contabili inerenti alle suddette poste.

Con nota del 27 dicembre 2023, a firma congiunta del Responsabile finanziario e dell'Organo di revisione il Comune forniva riscontro alle richieste formulate dalla Sezione nella suddetta deliberazione n. 145/2023/PRSE avente ad oggetto i rilievi riportati in premessa.

Bilancio di previsione e rendiconto – FCDE

Fattispecie: al fine di garantire una corretta contabilizzazione del fondo crediti di dubbia esigibilità che, a rendiconto 2021, era pari ad € 685,70, dato questo non compatibile con la effettiva capacità di riscossione dello stesso, il Comune ha riferito di essersi attenuto alle indicazioni fornite dalla deliberazione della Sezione di controllo dando atto che, nel bilancio di previsione 2023, a seguito di apposita variazione di bilancio adottata nel mese di novembre 2023, è stato iscritto alla Missione 20 un accantonamento a FCDE pari ad € 2.706,88, che in sede di rendiconto 2023 sarebbe confluito nell'avanzo accantonato per FCDE.

Bilancio di previsione e rendiconto – Contabilizzazione contributi a rendicontazione
Fattispecie: il Comune ha preso atto di non aver rispettato fino a quel momento il principio contabile riferendo che:
- nella predisposizione del rendiconto 2023, per i contributi assegnati nel medesimo anno da disposizioni normative nazionali o regionali, per i quali non si sono prodotte le condizioni per l'accertamento, si è provveduto già in sede di variazione di bilancio a creare lo stanziamento nell'esercizio 2024, sul quale verrà effettuato l'accertamento ed il relativo impegno di spesa;
- per i contributi già riscossi nel 2023, la cui spesa diverrà esigibile solo nel 2024, verrà attivato il fondo pluriennale vincolato (FPV).

Rendiconto 2023
La Sezione ha analizzato le risultanze del rendiconto 2023, approvato dal Comune con delibera consiliare n. 8 del 29 aprile 2024, ed ha verificato i dati dichiarati dall'Ente nella relazione, riscontrando dal 2023 la corretta contabilizzazione dei contributi a rendicontazione, e un valore del fondo crediti di dubbia esigibilità al 31 dicembre 2023 pari ad € 3.694,52.

La Sezione Regionale di Controllo per l'Emilia-Romagna:
prende atto della corretta applicazione, da parte del Comune di Zerba (PC), sul rendiconto per l'esercizio 2023, delle regole contabili inerenti ai contributi a rendicontazione, la cui precedente violazione era stata accertata con deliberazione n. 145/2023/PRSE;

BILANCIO DI PREVISIONE E RENDICONTO

Delib. **46/2024/PRSE** - Comune di **Ravenna (RA)** – Prev. 2023-2025 e Rend. 2022 – Primo Ref. Scognamiglio - Pres. Pozzato.

In esito all'istruttoria svolta sul Comune emerge un quadro caratterizzato dal sostanziale mantenimento dei più rilevanti equilibri di bilancio. La parte libera del risultato di amministrazione è consistente, al pari degli accantonamenti. Non risultano tensioni di cassa e, al termine dell'esercizio 2022, risulta ampiamente positivo l'equilibrio di parte corrente.

Un unico, ma significativo, profilo di criticità, emerge dalle risultanze negative del conto economico: su tale profilo si invita l'Amministrazione a porre in essere i dovuti approfondimenti, in relazione a quanto qui dettagliatamente esposto.

Bilancio di previsione e rendiconto – Risultato economico negativo negli ultimi anni.
Fattispecie: nel merito il Comune ha individuato la principale causa nella riduzione dei proventi tributari in relazione all'esaurimento della potestà accertativa sull'IMU delle piattaforme petrolifere, che nel 2021 ha consentito di contabilizzare in bilancio oltre 18 milioni l'anno, parzialmente compensata dall'introduzione l'IMPI (imposta immobiliare sulle piattaforme marine) che attribuisce però introiti molto meno significativi; inoltre, rispetto ai costi l'anno 2022 è stato caratterizzato dal significativo aumento della voce prestazione di servizi legati al forte impatto della crisi energetica sugli equilibri finanziari con un incremento di spese per pubblica illuminazione, energia elettrica e gestione calore.
Le perdite complessive appaiono consistenti, pari ad oltre 14 milioni nel biennio, e ciò deve quindi rappresentare un segnale premonitore per tutti gli organi a vario titolo responsabili del mantenimento dell'equilibrio di bilancio, il quale, ai sensi del d.lgs. 118/2011 e relativi allegati, deve essere inteso anche come equilibrio economico-patrimoniale (sebbene tendenziale) ossia come risultato di esercizio maggiore o uguale a zero.
Il Comune sembra aver finora ignorato le prescrizioni indicate di seguito, sottovalutando l'impatto

sull'equilibrio di lungo periodo che può derivare da un risultato economico strutturalmente negativo.

a) L'all.4/3 al d.lgs. 118/2011, prevede che, in caso di risultato economico negativo, l'Amministrazione sia chiamata a fornire un'adeguata informativa, nella relazione sulla gestione del Presidente/Sindaco:
- sulle cause che hanno determinato la formazione della perdita;
- sui casi in cui il risultato negativo sia stato determinato dall'erogazione di contributi agli investimenti finanziati da debito, erogati per favorire la realizzazione di infrastrutture nel territorio. Tale informativa può essere estesa ai risultati economici negativi di esercizi precedenti;
- sulla copertura dei risultati economici negativi di esercizio.

Altre osservazioni

Bilancio di previsione e rendiconto – PNRR.
Fattispecie: la modalità di contabilizzazione del Comune di Ravenna risulta corretta.

a) Si rammenta che la modalità di contabilizzazione della quota a rendicontazione deve risultare conforme alle indicazioni fornite al riguardo dalla Commissione *Arconet* (v. FAQ n. 48 del 15 dicembre 2021).

b) La norma di cui all'art. art. 15, c. 4 del D.L. 31 maggio 2021, n. 77, conv. in legge, con modificazioni, dall'art. 1, c. 1, L. 29 luglio 2021, n. 108, non può essere interpretata nel senso di rappresentare una deroga ai principi dell'armonizzazione.

c) Tale norma impone che, per la parte a rendicontazione, la contabilizzazione dei contributi PNRR segua i principi già da tempo evidenziati da questa Sezione regionale di controllo, ossia l'imputazione dell'entrata anno per anno – quindi non nell'esercizio in cui risultano previamente assegnati i fondi con provvedimento ministeriale o regionale, ma – in conformità alle previsioni di stato di avanzamento dei lavori.
(cfr. dell. n. 49/2023/PRSE, n. 67/2023/PRSE, n. 145/2023/PRSE, n. 146/2023/PRSE, n. 147/2023/PRSE).

d) L'eccezione introdotta dal D.L. 77/2021 è legata solo al momento in cui si può procedere alla contabilizzazione, ma non deroga alle modalità della stessa quanto alla scansione temporale, che deve riflettere i tempi previsti di programmazione relativi all'esecuzione del progetto (cfr. dell. nn. 37/2024/PRSE e 38/2024/PRSE).

e) Le anticipazioni, come le altre risorse già individuate in entrata nel bilancio dell'ente, andranno "sterilizzate" dal fondo pluriennale vincolato, che rappresenta dinamicamente la destinazione di fondi appunto già in bilancio e vincolati al progetto.

Bilancio di previsione e rendiconto – Alluvione – Debiti fuori bilancio

Fattispecie: Relativamente all'alluvione che ha colpito il territorio nel maggio 2023, l'Ente ha rappresentato che **è stata garantita la copertura delle spese sostenute**, qualificate come debiti fuori bilancio o come spese di somma urgenza, con le seguenti modalità:
- fondi messi a disposizione tramite l'Ordinanza n. 6 del 25 agosto 2023 adottata dal

Commissionario straordinario alla ricostruzione del territorio delle regioni Emilia-Romagna, Toscana e Marche, per 270.695,85 euro;
- fondo specifico ex Decreto del Presidente della Giunta Regionale n. 74 in data 28 maggio 2023, che ha finanziato spese a titolo di debiti fuori bilancio per spese di assistenza e soccorso alla popolazione per il valore di 271.093,80 euro;
- applicazione della quota di avanzo libero, ai sensi dell'art. 187, c. 2, lett. a) del TUEL, per 156.392,16 euro. Relativamente a quest'ultimo punto, il Comune ha precisato di aver dovuto intervenire finanziariamente con una integrazione di risorse di natura comunale, che è stato applicato contestualmente alla delibera di riconoscimento dei debiti fuori bilancio, al fine di garantire gli equilibri finanziari complessivi, in quanto l'Ordinanza n. 6 del Commissario straordinario è stata adottata solo a fine agosto ed ha coperto solo parte delle spese sostenute.
L'Ente ha dichiarato di non aver rilevato particolari criticità in termini di cassa, godendo di una buona giacenza di liquidità.

In merito ai **debiti fuori bilancio riconosciuti durante l'esercizio 2023**, il Comune ha trasmesso alla Sezione una tabella riepilogativa, con il dettaglio di tutti i debiti riconosciuti. Si evidenziano sette delibere di riconoscimento di debiti fuori bilancio ex art. 194 lett. e) per alcuni eventi avversi verificatesi nel territorio comunale nel corso del 2023, che riguardano spese di somma urgenza (art. 191 c. 3 TUEL); una di esse, la del. n. 129 del 10 ottobre 2023, riconosce debiti fuori bilancio per € 700.636,53 e riguarda gli eventi alluvionali del maggio 2023. Tutte le delibere risultano trasmesse alla Procura della Corte dei conti ai sensi dell'art. 23, c. 5, della L. n. 289/2002.
Relativamente ai debiti fuori bilancio lett. e) riguardanti spese di somma urgenza, il Comune ha rappresentato che essi sono stati riconosciuti con le modalità previste dall'art.n.191 c. 3 del TUEL, ossia previa **approvazione della delibera di Giunta, che ha approvato i verbali di ordinazione degli interventi di somma urgenza e relative perizie di spesa, e successiva delibera consiliare di riconoscimento del debito entro i successivi 30 giorni.** Tali spese sono state finanziate con entrate proprie ed in conto capitale del bilancio comunale nel rispetto delle regole contabili per il finanziamento dei debiti fuori bilancio.
In relazione alle delibere di riconoscimento derivanti da interventi di somma urgenza (ex art.163 del D. Lgs. 50/2016, ora art. 140 del D. Lgs. 36/2023) **sono state rispettate le tempistiche previste dal dall'art. 191 c. 3 del TUEL, con l'eccezione delle delibere consiliari n. 119 e 120 del 26 settembre 2023 di riconoscimento dei debiti fuori bilancio riferite rispettivamente al fortunale del 25 luglio 2023 ed agli eventi alluvionali del maggio 2023; in questi ultimi due casi il Comune ha provveduto in deroga, con le tempistiche stabilite dall'art. 19, c. 2-*bis*, del D.L. 61/2023.**

In merito ai controlli interni sugli eventi alluvionati, il Comune ha evidenziato che è stato deciso di inserire all'interno del Piano dei controlli anno 2024 anche una verifica a campione dei provvedimenti di liquidazione attinenti alle spese sostenute dal Comune per la gestione degli interventi di somma urgenza a seguito dell'emergenza alluvionale maggio 2023; in seguito, il Piano dei controlli anno 2024 è stato integrato, prevedendo la verifica, a partire dal quarto trimestre 2023 e per tutto il 2024, di almeno il 50% dei provvedimenti di liquidazione attinenti le spese sostenute dal Comune per la gestione degli interventi di somma urgenza, a seguito dell'emergenza alluvionale del maggio 2023, utilizzando quale modalità di individuazione degli atti da sottoporre a controllo, un'estrapolazione su foglio di calcolo di tutte le movimentazioni contabili inerenti i capitoli di spesa di cui alla delibera di riconoscimento (come previsto dalla deliberazione del Consiglio comunale n. 129/2023).
In proposito la Sezione, prendendo positivamente atto di quanto riferito in corso d'istruttoria da parte del Comune, ossia l'individuazione di unità organizzative dedicate alla verifica relativamente agli interventi di somma urgenza derivati dall'emergenza alluvionale, auspica che si prosegua nel percorso di rafforzamento delle procedure di controllo interno, in linea con le esigenze che

scaturiscono dal contesto attuale.

a) Per ciò che concerne la disciplina normativa relativa agli interventi di urgenza effettuati dai Comuni a seguito delle vicende emergenziali legate all'alluvione nel maggio scorso, si deve preliminarmente rammentare che:

a1) il D.L. n. 61/2023, all'art. 19, ha disposto che "*1. In caso di somma urgenza relativa all'immediata esecuzione di lavori o all'immediata acquisizione di servizi e forniture necessari a fronteggiare gli eventi alluvionali verificatisi a partire dal 1° maggio 2023, per i quali è stato dichiarato lo stato di emergenza con delibere del Consiglio dei ministri del 4 maggio 2023, del 23 maggio 2023 e del 25 maggio 2023, si applicano, a decorrere dalla data di entrata in vigore del presente decreto, le disposizioni di cui all'articolo 140 del codice dei contratti pubblici, di cui al decreto legislativo 31 marzo 2023, n. 36, in deroga all'articolo 229, c. 2, del medesimo decreto legislativo.*

a2) *2 Agli appalti pubblici di lavori, forniture e servizi per la realizzazione degli interventi previsti dall'articolo 25, c. 2, lettere a), b) e c), del codice della protezione civile, di cui al decreto legislativo 2 gennaio 2018, n. 1, necessari a fronteggiare gli eventi alluvionali verificatisi a partire dal 1° maggio 2023, per i quali è stato dichiarato lo stato di emergenza con delibere del Consiglio dei ministri del 4 maggio 2023, del 23 maggio 2023 e del 25 maggio 2023, si applicano, a decorrere dalla data di entrata in vigore del presente decreto, le disposizioni di cui all'art. 140, c. 6, 7 e 11, del codice dei contratti pubblici, di cui al decreto legislativo 31 marzo 2023, n. 36, in deroga all'art. 229, c. 2, del medesimo decreto legislativo.*

a3*)2-bis. I comuni indicati nell'allegato 1 annesso al presente decreto nonché le relative unioni di comuni, province e città metropolitane possono adottare il provvedimento di riconoscimento delle spese per i lavori pubblici di somma urgenza, previsto dall'art. 191, c. 3, del testo unico delle leggi sull'ordinamento degli enti locali, di cui al decreto legislativo 18 agosto 2000, n. 267, entro centocinquanta giorni dalla data di deliberazione della proposta da parte della Giunta, comunque entro il 31 dicembre dell'anno in corso*".

a4) Sia l'abrogato art. 163 del D. Lgs. 50/2016, sia il vigente art. 140 del D. Lgs. 36/2023, dispongono che la copertura della spesa, nei casi di specie, sia assicurata con le modalità previste dagli articoli 191, c. 3, e 194 c. 1, lett. e), del TUEL.

b) Il 25 agosto 2023 è stata emanata dal Commissario straordinario l'Ordinanza n. 6, con la quale vengono fornite le indicazioni per procedere al finanziamento degli interventi realizzati e da ultimare in regime di somma urgenza per far fronte all'emergenza provocata dagli eventi alluvionali del maggio scorso.

c) Ad essa è seguita un'ulteriore Ordinanza, la n. 19 del 12 gennaio 2024, tramite la quale il Commissario straordinario ha disposto il finanziamento di ulteriori interventi nei territori colpiti dall'emergenza.

BILANCIO DI PREVISIONE E RENDICONTO

Delib**. 47/2024/PRSE**- Comune di **Vernasca (PC)** – Prev. 2022-2024 e Rend. 2021 – Rel. Scognamiglio - Pres. Pozzato

La situazione del Comune di Vernasca

Con deliberazione n. 85/2023/PRSE del 12 aprile 2023, la Sezione regionale di controllo per l'Emilia Romagna, in esito all'esame della documentazione relativa al rendiconto 2021 e del bilancio preventivo 2022-2024, aveva accertato l'errata contabilizzazione dei contributi a rendicontazione da parte dell'Ente richiedendo al Responsabile del servizio finanziario del Comune

di inviare alla Sezione, entro la fine dell'esercizio 2023, una relazione relativa alle operazioni svolte per garantire la corretta contabilizzazione dei contributi suddetti.

Bilancio di previsione e rendiconto
Fattispecie: il Comune ha rappresentato di aver compiuto una verifica dei cronoprogrammi di spesa alla quale sono conseguite alcune variazioni di bilancio, al fine di aggiornare l'imputazione degli investimenti, che sono state sottoposte e approvate dal Consiglio comunale (del. n. 25 del 30 novembre 2023).

Il Comune ha riferito di essersi attenuto alle indicazioni del punto 3.6 lett. c) e del punto 5.2 lett. c) del principio contabile 4/2 del D. Lgs. n. 118/2011 nella predisposizione del bilancio di previsione 2023-2025.

a) Trattandosi di spese finanziate da contributi a rendicontazione:

b) le entrate sono previste ed accertate con imputazione ai medesimi esercizi in cui sono registrati gli impegni dell'amministrazione erogante la quale, a sua volta, è tenuta ad impegnare le spese coerentemente con i cronoprogrammi presentati dall'ente beneficiario;

c) così facendo si evita di iscrivere in entrata i contributi a rendicontazione prima del verificarsi della condizione legittimante il maturare del credito nei confronti del soggetto erogante.

Rendiconto 2023
La Sezione ha analizzato le risultanze del rendiconto 2023, approvato dal Comune con delibera consiliare n. 13 del 22 aprile 2024, verificando quanto dichiarato dall'Ente nella relazione e riscontrando che gli importi posti a residuo a Titolo IV alla fine dell'esercizio 2023 risultano più che dimezzati.

La Sezione Regionale di Controllo per l'Emilia-Romagna:

prende atto della corretta applicazione, da parte del Comune di Vernasca (PC), sul rendiconto per l'esercizio 2023, delle regole contabili inerenti ai contributi a rendicontazione ed al fondo crediti di dubbia esigibilità, la cui precedente violazione era stata accertata con deliberazione n. 85/2023/PRSE;

BILANCIO DI PREVISIONE E RENDICONTO

Delib**. 48/2024/PRSE**- Comune di **Concordia sulla Secchia (MO)** – Prev. 2022-2024 e Rend. 2021 – Rel. Scognamiglio - Pres. Pozzato

La situazione del Comune di Concordia sulla Secchia – Contributi a rendicontazione
Con deliberazione n. 49/2023/PRSE, questa Sezione regionale di controllo, in esito all'esame della documentazione relativa al rendiconto 2021 e del bilancio preventivo 2022-2024 del Comune, aveva accertato l'errata contabilizzazione dei contributi a rendicontazione da parte dell'Ente; pertanto, **aveva richiesto al Responsabile del servizio finanziario del Comune di inviare a questa Sezione regionale di controllo**, entro la fine dell'esercizio 2023, una relazione relativa alle operazioni svolte per garantire la corretta contabilizzazione dei contributi suddetti.

Bilancio di previsione e rendiconto
Fattispecie: Ravvisando la necessità di avere ulteriore tempo a disposizione per relazionare, l'Ente proponeva di terminare i lavori entro i termini del riaccertamento straordinario dei residui, e comunque entro il 30 aprile 2024, precisando di aver proceduto a rendicontare parti di alcune opere e a chiedere anticipi e SAL alla Regione Emilia-Romagna, che a sua volta aveva provveduto a liquidare parte di alcuni contributi.

Con nota del 26 marzo 2024, il Comune rappresentava che, in merito al fondo pluriennale vincolato era stata effettuata un'attività straordinaria di verifica dei residui attivi e passivi riguardanti le opere pubbliche, che ha portato alla diminuzione dei residui di competenza degli anni 2023 e precedenti, con la corretta imputazione agli esercizi di competenza.
Le stesse somme sono state iscritte tramite variazione nel bilancio di previsione 2024/2026; tale attività ha permesso la corretta contabilizzazione delle opere pubbliche collegate a finanziamenti di enti terzi. L'importo complessivo della riduzione e della contestuale reiscrizione sia in entrata sia in spesa è pari a €.4.404.306,36.
Conseguentemente, in sede di rendiconto 2023 il Titolo IV in entrata presenta accertamenti definitivi pari ad € 4.548.804,79 (€ 807.588,15 in competenza ed € 3.741.216,64 in conto residui), con incassi pari ad € 2.264.195,24 (€ 207.424,08 in competenza ed € 2.056.771,16 in conto residui), generando residui pari ad € 2.284.609,55 (€ 600.164,07 in competenza ed € 1.684.445,48 in conto residui). A rendiconto 2021, gli stessi residui risultavano pari a più di 11 milioni di euro.
L'Ente ha precisato che gli accertamenti conservati a residuo al termine dell'esercizio 2023 riguardano fondi PNRR.

Rendiconto 2023
La Sezione ha analizzato le risultanze del rendiconto 2023, approvato dal Comune con delibera consiliare n. 13 del 22 aprile 2024 riscontrando dal 2023 la corretta contabilizzazione dei contributi a rendicontazione.

La Sezione Regionale di Controllo per l'Emilia-Romagna:
prende atto della corretta applicazione, da parte del Concordia sulla Secchia (MO), sul rendiconto per l'esercizio 2023, delle regole contabili inerenti ai contributi a rendicontazione, la cui precedente violazione era stata accertata con deliberazione n. 49/2023/PRSE;

BILANCIO DI PREVISIONE E RENDICONTO

Delib. **63/2024/PRSE** - Comune di **Ferrara (RE)** – Prev. 2023-2025 e Rend. 2022 – Ref. Tessaro - Pres. Pozzato.

Bilancio di previsione e rendiconto - Verifiche sulla composizione del risultato di amministrazione ai sensi dell'art. 186 del TUEL.

Fattispecie: la verifica operata dalla Sezione nella composizione del risultato di amministrazione si è concentrata su alcune poste che richiedono profili di necessario controllo in capo agli organi a ciò deputati dalla norma, onde assicurare l'effettività del recupero non solo di eventuali disavanzi, ma anche di una sana gestione duratura e stabile (Corte cost. sent. n. 18/2019).

a) E 'necessario esaminare le singole poste che compongono il risultato di amministrazione ai sensi dell'art. 186 del TUEL, in quanto la non corretta determinazione potrebbe essere fonte di potenziale squilibrio.

Bilancio di previsione e rendiconto - Verifiche sulla composizione del risultato d'amministrazione ai sensi dell'art. 187 del TUEL.

a) Il risultato di amministrazione deve essere «coerente con i profili giuridici inerenti alle partite creditorie e debitorie» e la distinzione in «fondi liberi, accantonati, destinati agli investimenti e vincolati.

b) Ciò non fa altro che conferire codificazione a principi enunciati da questa Corte [...] senza intaccare la natura "mista", finanziaria e giuridica, delle componenti del risultato di amministrazione» (Corte cost. sent. n. 274/2017, punto 3 del *Considerato diritto*).

c) Si rileva come la nuova disciplina preveda una separata evidenza per le quote vincolate e accantonate (….): tali partite, infatti, necessitano di essere garantite da adeguate risorse loro specificamente destinate in conformità ai principi della copertura economica (Corte cost. sent. n. 274/2017): in termini generali ed astratti, una loro eventuale sottostima, ove disvelata, integrerebbe fenomeni di non sana gestione, contribuendo a un miglioramento in modo fittizio del risultato di amministrazione (e in tal modo provocando un indebito incremento della capacità di spesa dell'ente locale (Corte cost. sent. n. 4/2020) violando, cioè, l'equilibrio strutturale del bilancio).

Bilancio di previsione e rendiconto - Verifiche sugli equilibri di bilancio.

Fattispecie: pur emergendo un quadro caratterizzato dal sostanzialmente mantenimento dei più rilevanti equilibri di bilancio la Sezione rileva, tuttavia un profilo di criticità di cui si dirà in seguito.

a) I profili attinenti alla corretta determinazione del risultato di amministrazione incidono sul rispetto dell'equilibrio di bilancio e fanno rilevare che, 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) L'ossequio ai principi dell'equilibrio di bilancio (art. 81 Cost.) e della economicità dell'azione amministrativa (art. 97 Cost.) si deve tradurre in precisi vincoli che attengono alla capacità di spesa dell'ente locale, necessariamente circoscritta entro gli indefettibili limiti di una loro riconduzione ai canoni di un equilibrio complessivo della finanza pubblica allargata.

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

Fattispecie: il Comune di Ferrara è chiamato 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 gli strumenti di controllo interno mediante l'applicazione degli indicatori di bilancio di cui al D.M. 22 dicembre 2015.

a) I profili attinenti alla corretta determinazione del risultato di amministrazione e, quindi, dell'equilibrio di bilancio, appaiono influenzati anche dalla verifica attinente al fondo pluriennale vincolato, in ciò contemplata espressamente come voce di spesa dall'art. 186 del TUEL.

b) 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.

c) *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» (*Corte cost. sent. n. 247/2017*), 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 (Corte cost. sent. n. 184/2016)"* (Corte dei conti, Sezione Veneto, del. n. 18/2019/PRSP).

d) 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).

e) 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).

f) L'imputazione delle spese coperte dal fondo pluriennale vincolato ad un solo esercizio 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).

g) Scopo del FPV invece - come risultante dal D. Lgs. n. 118/2011 - è quello 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 alle spese che ricadono su più esercizi.

h) Si rammenta al riguardo 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.

i) E' necessario che gli enti locali a programmino la spesa di investimento in coerenza con i cronoprogrammi impieghino correttamente il FPV che deve sempre costituire uno strumento di misurazione della diacronia tra acquisizione di risorse e relativo impiego.

l) 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.

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, 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), così 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) Si evidenzia che la Sezione Autonomie, con la delibera 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.

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.

BILANCIO DI PREVISIONE E RENDICONTO

Delib. **71/2024/PRSE** - Comune di **Reggio Emilia (RE)** – Prev. 2023-2025 e Rend. 2022 – Ref. Carlo - Pres. Pozzato.

Bilancio di previsione e rendiconto - Sistema delle partecipate (ASP)

Fattispecie: nell'ambito della tematica del sistema delle partecipate e degli enti strumentali, la Sezione ritiene utile svolgere alcune considerazioni sul sistema dei servizi alla persona e in particolar modo sull'Azienda Servizi alla Persona "Reggio Emilia – Città delle persone"

La Sezione rileva che nel 2022 i ricavi, rispetto al 2021, sono aumentati di € 944.131 (le variazioni riguardano incrementi di € 195.311 da rette e di € 874.210 da concorsi, rimborsi e recuperi per attività di servizi alla persona, mentre variazioni in diminuzione di € 125.366 riguardano gli oneri a rilievo sanitario e per € 24 altri ricavi). La principale voce di variazione è quella dei Concorsi, rimborsi e recuperi per attività di servizi alla persona, il cui incremento deriva dal significativo aumento del corrispettivo per il contratto di servizio riconosciuto ad ASP dal Comune di Reggio Emilia, accanto ai contributi regionali.

Fondamentalmente, sulla base di quanto rilevato, **può dirsi che il Comune "sostenga" l'ASP attraverso la revisione del contratto di servizio piuttosto che ripianare a fine esercizio le perdite subite** ponendosi questa scelta però in antitesi con le disposizioni statutarie.

a) La normativa speciale che concerne la c. d. cittadinanza sociale e, più in generale, i servizi alla persona (L. R. 12 marzo 2003, n.2; L. R. 26 luglio 2013, n. 12). Un quadro generale che si completa con la delibera della Giunta regionale n. 273/2016 del 29 febbraio 2016 di "Approvazione del sistema di remunerazione dei servizi socio-sanitari accreditati provvisoriamente e/o definitivamente".

b) Per quanto riguarda i riflessi della gestione sotto il profilo economico e finanziario, il legislatore regionale ha disposto che l'ASP deve improntare *". . . la propria attività secondo criteri di efficienza, efficacia ed economicità, nel rispetto del pareggio di bilancio da perseguire attraverso l'equilibrio dei costi e ricavi"* (art. 25 della L. R. n.2/2003).

c) L'art. 3, c. 4, della L. R. n.12/2013 precisa che *". . . gli enti soci garantiscono, secondo quanto previsto negli atti statutari e convenzionali, la sostenibilità economico-finanziaria delle ASP e ne assumono la responsabilità esclusiva in caso di perdite".*

d) I principi legislativi sopra indicati trovano espressione operativa nell'art. 6, c. 3, lett. f) dello Statuto dell'ASP "Reggio Emilia Città delle persone" che **impegna il Comune a far fronte ad eventuali disavanzi di gestione** (in misura corrispondente al volume delle attività conferite) mediante trasferimenti monetari e/o patrimoniali nell'eventualità che il piano di rientro elaborato

dal Consiglio di amministrazione di ASP (previsto come primo strumento di intervento per il rientro del disavanzo) non consenta la copertura delle perdite.

e) L'attività del Comune in questa direzione, seppure non espressamente vietata (beninteso a fronte di un miglioramento quantitativo e qualitativo del servizio erogato), rischia di pretermettere le prerogative del Consiglio di amministrazione dell'ASP (cfr. art. 25, c. 4, lett. e) dello Statuto in commento) e non esclude la necessità che l'Ente vigili sugli equilibri del bilancio e che l'Organo di revisione dell'ASP effettui una costante ricognizione della situazione economico - finanziaria tenuto conto dell'obbligo imposto all'Azienda dal legislatore regionale di perseguire i propri obiettivi attraverso una gestione in equilibrio tra costi e ricavi.

Bilancio di previsione e rendiconto - Capacità di riscossione.

Fattispecie: l'andamento delle riscossioni in conto residui nell'ultimo quinquennio, seppur in miglioramento, risulta ancora debole. Dall'analisi annuale dei dati sulla capacità di riscossione in conto residui degli ultimi quattro anni (2020-2023) risulta in generale, una minore capacità di riscossione al titolo 3, la cui percentuale anche per l'anno 2023 si attesta al 23,66%.

a) Gli accantonamenti a fondo crediti di dubbia esigibilità, sebbene in grado di neutralizzare possibili squilibri di bilancio non possono essere risolutivi in una prospettiva di lungo periodo.

b) E'necessario un costante monitoraggio delle entrate extratributarie mantenute a residuo che presentano bassa capacità di riscossione, con particolare attenzione ai proventi dalle sanzioni per violazione codice della strada, anche nel caso in cui la riscossione coattiva sia stata affidata ad Agenzia delle Entrate-Riscossione.

c) 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.

BILANCIO DI PREVISIONE E RENDICONTO

Delib. **72/2024/PRSE** - Comune di **Castelfranco Emilia (MO)** – Prev. 2023-2025 e Rend. 2022 – Ref. Carlo - Pres. Pozzato.

Bilancio di previsione e rendiconto - Problematiche relative ai residui conservati a rendiconto.

Fattispecie: l'Ente ha relazionato sulle modalità di contabilizzazione dei contributi a rendicontazione dichiarando che la contabilizzazione di tali tipi di contributi è stata eseguita nel rispetto di quanto prescritto dall'allegato 4/2 al D. Lgs. n. 118/2011 (punto 3.6 lett. c) primo punto.
Ha sottolineato che "possono verificarsi casi di non completa coincidenza di imputazione di annualità tra Amministrazione erogante e beneficiaria", precisando che in tali casi ai residui attivi corrispondono residui passivi, pertanto, il Risultato di Amministrazione non risulta alterato così motivando il mantenimento dei residui attivi.
La Sezione prende atto di quanto riferito dall'Ente (in particolar modo con riferimento alla sostanziale "neutralità" della scelta contabile sul piano del risultato di amministrazione) ribadendo, tuttavia, le modalità corrette di contabilizzazione.

a) Con riferimento ai contributi a rendicontazione erogati da amministrazioni che adottano il

principio di competenza finanziaria potenziata si rammenta che - in base a quanto previsto al punto 3.6 lett. c) primo punto 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.

b1) Entrambi gli enti dovrebbero così provvedere alle necessarie variazioni degli stanziamenti del bilancio di previsione ed alla reimputazione degli accertamenti e degli impegni agli esercizi in cui le entrate e le spese sono esigibili.
c) Se l'ente erogatore non adotta il principio di competenza finanziaria potenziata," l'ente beneficiario accerta l'entrata a seguito di formale deliberazione da parte dell'ente erogante, di erogazione del contributo a proprio favore". In questo caso, "l'entrata è imputata agli esercizi in cui l'ente beneficiario stesso prevede di impegnare la spesa cui il trasferimento è destinato (sulla base del cronoprogramma), in quanto il diritto di riscuotere il contributo (esigibilità), sorge a seguito della realizzazione della spesa, con riferimento alla quale la rendicontazione e resa".

d) Quanto rappresentato, 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.

e) Diversamente operando l'Ente andrebbe a sovrastimare le entrate relative all'esercizio in cui esse vengono in tal modo anticipatamente imputate, con conseguente rischio per i complessivi equilibri del bilancio attraverso una dilazione della capacità di spesa.

Bilancio di previsione e rendiconto - Capacità di riscossione.

Fattispecie: la Sezione invita l'Ente a prestare attenzione alle entrate che presentano le peggiori capacità di riscossione e, in particolar modo, alle entrate relative ai titoli 3 e 4.

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.

Bilancio di previsione e rendiconto - Contrasto all'evasione tributaria.

a) Si rammentare 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.), che la riscossione dei tributi è attività fondamentale ed indispensabile per garantire le risorse necessarie per l'erogazione dei servizi e per assicurate al cittadino le prestazioni concernenti i diritti civili e sociali.

b) Dall'indisponibilità dell'obbligazione tributaria, vincolata *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 ulteriore necessità che l'azione recuperatoria in capo all'Amministrazione comunale sia esercitata tempestivamente per evitare la prescrizione del credito tributario.

Bilancio di previsione e rendiconto - Il tema dei residui attivi e passivi.

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) 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 previsti 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) In via generale, 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.

e) 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 - Riconciliazione dei rapporti creditori e debitori tra l'Ente e l'Unione dei Comuni del Sorbara

Fattispecie: si rileva la presenza di un "solo residuo attivo" per € 1.568,00,00 "in attesa di un chiarimento tra i servizi coinvolti".

Alla luce dei principi sotto enunciati, l'Ente dovrà assumere senza indugio i provvedimenti necessari ai fini della riconciliazione delle partite debitorie e creditorie con l'Unione. La verifica necessita di un doppio livello di analisi e andrà effettuata sia nella parte finanziaria del bilancio, ma anche in quella economico-patrimoniale, e sarà verificata dalla Sezione in occasione dei prossimi cicli di bilancio.

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 (attuata dall'Italia con il decreto legislativo 4 marzo 2014, n. 54 – Attuazione della direttiva 2011/85/UE relativa 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 […] debbano essere rappresentate nei rispettivi bilanci in modo preciso, simmetrico, speculare e tempestivo» (Corte cost., sent. n. 252/2015).

c) Va osservato peraltro che l'art. 11, comma 6, lett. j, del D. Lgs. n. 118/2011, contempla tra i soggetti le società controllate e partecipate e i propri enti strumentali;

c1) Va sottolineato che l'Unione non ricade peraltro in queste categorie e non soggiace quindi agli obblighi formali di asseverazione intestati, in particolare, agli organi di revisione dal sopra citato art. 11 D. Lgs. (Sez. reg. contr. Emilia-Romagna, delib. n. 57/2021/PRSE); purtuttavia, l'esigenza di garantire la necessaria corrispondenza tra le poste iscritte a bilancio dell'Ente con quelle dell'Unione assume una sua autonoma rilevanza: non c'è dubbio infatti che la mancata riconciliazione dei crediti e debiti possa realizzare anche in questo caso un *vulnus* agli 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 in bilancio.

BILANCIO DI PREVISIONE E RENDICONTO

Delib. **100/2024/PRSE** - Comune di **Riccione (RN)** – Prev. 2023-2025 e Rend. 2022 – Ref. Carlo - Pres. Pozzato.

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: si raccomanda all'Ente di attuare ogni utile iniziativa volta a garantire che la doppia asseverazione sia resa disponibile tempestivamente nei successivi esercizi.

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;

a1) 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.

c) L'adozione di comuni schemi di bilancio costituisce 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).

d) 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.

e) Gli obiettivi di gestione perseguiti dall'ente territoriale devono 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).

f) La verifica dei crediti e debiti reciproci tra enti territoriali e propri organismi partecipati risponde allora 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.

g) 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 - I residui attivi. I contributi "a rendicontazione". Problematiche relative ai residui conservati a rendiconto.

Fattispecie: l'Ente ha riferito che i contributi a rendicontazione sono stati contabilizzati come previsto dall'allegato 4/2 al D. Lgs. n. 118/2011, punto 3.6 lett. c), c. 1, evidenziando che alla data odierna, dei richiamati residui è stato incassato un determinato importo.

Con riferimento alla permanenza di residui per contributi a rendicontazione, l'Ente ha dichiarato che essi "si riferiscono a opere ed interventi non ancora ultimati e per i quali non è possibile presentare la rendicontazione all'ente erogante", senza motivare, peraltro, la mancata conclusione dei lavori.

Sul punto, la Sezione prende atto di quanto riferito dall'Ente e ribadendo le corrette modalità di contabilizzazione.

a) Con particolare riferimento ai contributi a rendicontazione erogati da amministrazioni che adottano il principio di competenza finanziaria potenziata si rammenta che - in base a quanto previsto al punto 3.6 lett. c) primo punto 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.

b1) Entrambi gli enti dovrebbero così provvedere alle necessarie variazioni degli stanziamenti del bilancio di previsione ed alla reimputazione degli accertamenti e degli impegni agli esercizi in cui le entrate e le spese sono esigibili.

c) Se l'ente erogatore non adotta il principio di competenza finanziaria potenziata," l'ente beneficiario accerta l'entrata a seguito di formale deliberazione da parte dell'ente erogante, di erogazione del contributo a proprio favore". In questo caso, "l'entrata è imputata agli esercizi in cui l'ente beneficiario stesso prevede di impegnare la spesa cui il trasferimento è destinato (sulla base del cronoprogramma), in quanto il diritto di riscuotere il contributo (esigibilità), sorge a seguito della realizzazione della spesa, con riferimento alla quale la rendicontazione e resa".

d) Quanto rappresentato, 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.

e) Diversamente operando l'Ente andrebbe a sovrastimare le entrate relative all'esercizio in cui esse vengono in tal modo anticipatamente imputate, con conseguente rischio per i complessivi equilibri del bilancio attraverso una dilazione della capacità di spesa.

Bilancio di previsione e rendiconto - La problematicità relativa della permanenza "in bilancio" dei residui attivi.

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) 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 di difficile, se non impossibile, riscuotibilità, possono incidere in maniera determinante sull'effettiva disponibilità di cassa dell'ente.

e) 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 - Capacità di riscossione.

Fattispecie: la Sezione invita il Comune a proseguire (ed a incrementare) le iniziative intraprese, prestando particolare attenzione alle entrate che presentano le peggiori capacità di riscossione e, nello specifico, alle entrate relative ai titoli 1 e 3 a residuo e al titolo 4.

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, 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.

Bilancio di previsione e rendiconto - Contrasto all'evasione tributaria.

a) Si rammenta, 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.), che la riscossione dei tributi è attività fondamentale ed indispensabile per garantire le risorse necessarie per l'erogazione dei servizi e per assicurate al cittadino le prestazioni concernenti i diritti civili e sociali.

b) Dall'indisponibilità dell'obbligazione tributaria, vincolata *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 ulteriore necessità che l'azione recuperatoria in capo all'Amministrazione comunale sia esercitata tempestivamente per evitare la prescrizione del credito tributario.

Bilancio di previsione e rendiconto - Incongruenze sui dati relativi ai rapporti di credito/debito reciproci tra l'Ente e le società partecipate e sui dati relativi al PNRR riportati nel questionario e nella Relazione dell'Organo di revisione

Fattispecie: l'Organo di revisione deve verificare che il questionario contenga tutte le dovute informazioni che, si aggiunge, devono trovare perfetta corrispondenza nei documenti contabili. Una condotta eventualmente dissonante va valutata sotto il profilo della responsabilità tipica del mandatario tenuto conto del grado qualificato di diligenza richiesta ai componenti dell'Organo di revisione nell'espletamento dell'incarico ai sensi dell'art. 240 T.U.E.L.

a) Con riferimento alle rilevate incongruenze, la Sezione rammenta innanzitutto 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) L'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.

d) Ai sensi dell'art. 240 TUEL i revisori "rispondono della veridicità delle loro attestazioni e adempiono ai loro doveri con la diligenza del mandatario".

e) Con specifico riferimento al questionario che l'Organo di revisione è tenuto a trasmettere alla Sezione regionale di controllo ai sensi dell'art. 1, c. 166, L. 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. (cfr. Sez. Autonomie, deliberazione n. 12/2019 "Linee guida e relativo questionario per gli organi di revisione economico finanziaria degli enti locali per l'attuazione dell'art. 1, c. 166 e seguenti della L. 23 dicembre 2005, n. 266. rendiconto della gestione 2018").

BILANCIO DI PREVISIONE E RENDICONTO

Delib. **102/2024/PRSP** - Comune di **San Pietro in Casale (BO)** – Primo Ref. Scognamiglio - Pres. Pozzato.

Controllo sull'attuazione del Piano di riequilibrio finanziario pluriennale ex art. 243-*quater* del TUEL

Primo semestre 2023: la Sezione regionale di controllo, approvato il PRFP in aprile, ha provveduto all'analisi delle principali risultanze contabili emerse dal rendiconto relativo all'esercizio 2023, nonché dalla prima relazione semestrale redatta dall'Organo di revisione, regolarmente trasmessa nel mese di luglio, al fine di monitorare l'evoluzione della situazione finanziaria dell'Ente.

Nonostante le criticità riscontrate, evidenziate di seguito considerando il breve intervallo di tempo trascorso dall'approvazione del Piano ed il significativo margine di sicurezza previsto dallo stesso (quasi undici milioni tra minori spese e maggiori entrate, a fronte di un disavanzo iniziale di poco superiore ai quattro milioni), **il Collegio ritiene che, allo stato attuale, non sussistano i presupposti per precludere al Comune la prosecuzione del percorso di riequilibrio finanziario.** Il Collegio ritiene che il quadro rappresentato consenta di proseguire col percorso di risanamento appena avviato, innanzitutto perché il recupero del disavanzo al termine dell'esercizio 2023, è anche migliore rispetto alle previsioni del Piano appena approvato.

Tuttavia, il percorso di recupero è solo all'inizio e sarà possibile una valutazione più accurata alla chiusura dell'esercizio 2024, momento in cui si potrà verificare l'effettività dei risparmi che, secondo la prima relazione semestrale del Revisore, sembrano coerenti con le previsioni, pur essendo difficilmente valutabili a metà esercizio.

Resta comunque indispensabile affrontare con tempestività e rigore le criticità emerse, poiché, qualora non adeguatamente gestite, potrebbero compromettere l'efficienza della gestione ordinaria.

Quadro d'insieme connotato da aspetti sia positivi che critici.

Fattispecie:

Primo profilo: viene valutata favorevolmente la **riduzione del disavanzo**, il cui recupero ha superato di gran lunga le previsioni iniziali del PRFP per l'esercizio 2023, essendo tale riduzione pari a € 375.427,19, rispetto ai soli € 50.000,00 preventivati.

Si esprime una cauta attenzione rispetto all'effettività di tale recupero, in quanto ottenuto anche attraverso una riduzione del fondo crediti di dubbia esigibilità (FCDE) la cui sottostima in passato ha determinato l'insorgere di un disavanzo occulto, e pertanto appare necessario valutare con prudenza questa modalità di recupero.

Secondo profilo: **l'aumento della capacità di riscossione** delle entrate proprie costituisce un segnale positivo, benché non possa considerarsi risolutivo di per sé.

Dai dati del rendiconto 2023 si evince che, anche nell'ultimo esercizio concluso, il saldo di cassa della gestione di parte corrente ha registrato un valore negativo pari a € 453.394,70.

Particolare attenzione va riservata al saldo di cassa corrente, che permane negativo anche nel 2023

a) Il valore negativo della cassa assume particolare rilievo, poiché segnala una gestione non in grado di generare la liquidità necessaria per garantire il pagamento delle spese incomprimibili.

Terzo profilo: **riduzioni di spesa** previste nel Piano, l'Organo di revisione ha rassicurato circa la loro effettività, sulla base dei dati contabili.

Quarto profilo: sul fronte delle **entrate** lo stesso Organo ha attestato l'impossibilità, alla chiusura del primo semestre dell'anno, di verificare con certezza l'entità delle stesse.

Il Collegio, alla luce di tali risultanze, ritiene opportuno ribadire le perplessità già sollevate nella precedente deliberazione n. 33/2024/PRSP, in particolare:

- occorre verificare e potenziare l'effettiva capacità di riscossione dell'Imu e delle altre entrate proprie di cui si è previsto l'incremento nel PRFP in relazione alla scarsa capacità di riscossione mostrata dal Comune nel recente passato;

- la stima dei risparmi derivanti dall'esternalizzazione del servizio di raccolta dei rifiuti (TARI) appare eccessivamente ottimistica. Il Comune ha prospettato l'eliminazione dei costi legati all'accantonamento per crediti inesigibili relativi alla TARI, presupponendo che, esternalizzando il servizio, non dovrà più sostenere tale accantonamento. Tuttavia, questo ragionamento è fallace nella determinazione dell'effettivo risparmio. Sebbene la tariffa sia determinata in base ai costi, non tutti questi ultimi hanno un riflesso finanziario immediato, come nel caso dei costi per il personale destinato al servizio rifiuti. Tali costi non possono quindi essere completamente esternalizzati. Neppure la relazione semestrale dell'Organo di revisione ha fornito ulteriori delucidazioni in merito.

a) Il Consiglio comunale, il Responsabile del Servizio finanziario e l'Organo di revisione sono invitati a procedere, ciascuno nell'ambito delle proprie competenze ai sensi del TUEL, ad un costante monitoraggio dell'attuazione degli obiettivi del Piano, al fine di verificare, anno per anno e per singola voce, la sostenibilità delle prospettive di riequilibrio.

b) E 'necessario monitorare attentamente l'effettivo risparmio derivante dall'esternalizzazione della TARI e delle altre entrate previste in aumento dal Piano;

c)Si raccomanda in linea generale una scrupolosa attenzione ai dati contabili per evitare conseguenze negative derivanti da una gestione finanziaria disordinata.

Quinto profilo: si evidenzia l'anomalia rappresentata dall'affidamento plurimo di incarichi di supporto, nel quadro del piano di riequilibrio, al medesimo soggetto (IDEA P.A.), in un contesto in cui vengono esternalizzate funzioni proprie del servizio di ragioneria dell'Ente, in affiancamento al Segretario comunale, per un elevato importo complessivo e senza che venga applicato l'obbligatorio principio di rotazione nell'attribuzione degli incarichi.

BILANCIO DI PREVISIONE E RENDICONTO

Delib. **103/2024/PRSE** – Città Metropolitana di Bologna **(BO)** – Prev. 2023-2025 e Rend. 2022 –Primo Ref. Scognamiglio - Pres. Pozzato.

In esito all'esame documentale e alle risultanze sull'istruttoria svolta sulla Città Metropolitana di Bologna, emerge un quadro caratterizzato dal sostanziale mantenimento dei più rilevanti equilibri di bilancio. La parte libera del risultato di amministrazione è consistente, al pari degli accantonamenti. Non risultano tensioni di cassa e, al termine dell'esercizio 2022, risulta ampiamente positivo l'equilibrio di parte corrente, tuttavia, la presenza di elevati residui attivi potrebbe essere sintomo di criticità sotto un duplice profilo: da un lato, relativamente alla scarsa capacità di riscossione sul titolo III delle entrate, dall'altro, in merito alla presenza di contributi a rendicontazione che, ove non contabilizzati adeguatamente, potrebbero fornire una rappresentazione alterata dei principali aggregati del bilancio.

Bilancio di previsione e rendiconto – Capacità di riscossione
Fattispecie: In merito alla capacità di riscossione sul titolo III, l'Ente ha comunicato che le due poste principali contabilizzate al titolo III sono rappresentate dalle sanzioni elevate ai sensi del Codice della strada (70% circa) e dalla ex COSAP più i fitti attivi (per quasi il 30%). Le sanzioni ai sensi del Cds sono caratterizzate da una bassa capacità di riscossione a breve termine; La capacità di riscossione sul lungo termine, considerando un orizzonte decennale, risulta rassicurante.

Relativamente al Titolo I, le principali entrate sono rappresentate dall'imposta sulle assicurazioni R.C. Auto, dall'imposta provinciale di trascrizione e dal tributo per l'esercizio di funzioni ambientali: l'Ente ha confermato che tutte queste tipologie di entrate sono di norma incassate nell'esercizio di competenza, determinando residui prevalentemente connessi al recupero evasione.

Ad avviso di questa Corte dei conti, tuttavia, la percentuale di riscossione delle entrate extratributarie, sia in conto competenza sia in conto residui, non può ritenersi del tutto soddisfacente.

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 rendere 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.

Bilancio di previsione e rendiconto - Crediti inesigibili, stralciati dal conto del bilancio (allegato E al rendiconto).
Fattispecie: dall'analisi dei documenti contabili è stato riscontrato che, nell'elenco dei crediti inesigibili, stralciati dal conto del bilancio (allegato E al rendiconto, pubblicato anche nella sezione "Amministrazione trasparente" del sito istituzionale dell'Ente), i capitoli relativi ai residui attivi eliminati sono indicati esclusivamente attraverso il numero identificativo, senza che sia fornita una descrizione esplicativa, né risulta chiara la natura delle somme riportate.

a) L'art. 11, c. 4 del D. Lgs. 118/2011 prevede che al rendiconto della gestione siano allegati una serie di documenti informativi, tra i quali (lettera n) "l'elenco dei crediti inesigibili, stralciati dal conto del bilancio, sino al compimento dei termini di prescrizione".

b) Nell'elenco dei crediti inesigibili, stralciati dal conto del bilancio (allegato E al rendiconto), per i capitoli relativi ai residui attivi eliminati deve essere fornita una descrizione esplicativa, e deve essere chiara la natura delle somme riportate.

c) Il valore informativo del bilancio deve dare evidenza dei documenti di bilancio e degli schemi contabili.

d) È necessario il rispetto della disciplina recata dal d.lgs. n. 33/2013 e dalle altre norme vigenti in tema di pubblicità, poste a salvaguardia del principio contabile della trasparenza degli andamenti finanziari dell'amministrazione *in itinere* ed *ex post*.

e) L'Organo di revisione nell'ambito dei propri compiti di controllo e vigilanza è tenuto a verifica non solo la correttezza formale dei documenti, ma anche la loro chiarezza e comprensibilità, per garantire una corretta informazione.

Bilancio di previsione e rendiconto – Aumento dei residui attivi (gli aumenti principali si sono verificati al titolo II e al titolo IV). Perplessità circa la corretta contabilizzazione dei contributi a rendicontazione

Fattispecie: L'Ente ha riferito che il titolo II ha subito un incremento nella consistenza dei residui dovuto principalmente (14 milioni di euro) ad una diversa modalità di gestione del contributo alla *spending review*, ai sensi dell'art. 1 c. 418 della L. n. 190/2014 e dell'art. 1 c. 754 della L. n. 208/2015.

Per quanto riguarda il titolo IV, dove si registra il più consistente aumento di residui attivi, che passano dai 40 milioni di euro del 2021 ai 67 milioni di euro del 2023, tale aumento è riconducibile ai contributi a rendicontazione, non esclusivamente da utilizzare per opere proprie della Città metropolitana, ma anche da trasferire ad Enti attuatori per la realizzazione di loro opere.

a) 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) 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.

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) In tale evenienza, una iscrizione di pari importo al fondo pluriennale vincolato neutralizza tale effetto espansivo.

f) La errata contabilizzazione dei contributi a rendicontazione rileva di per sé, in quanto:

f1) da un lato 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 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.

Bilancio di previsione e rendiconto - **Progetti finanziati con fondi PNRR**

a) La modalità di contabilizzazione della quota a rendicontazione deve risultare conforme alle indicazioni fornite al riguardo dalla Commissione *Arconet* (v. FAQ n. 48 del 15 dicembre 2021).

b) La norma di cui all'art. art. 15, c. 4 del D.L. 31 maggio 2021, n. 77, conv. in legge, con modificazioni, dall'art. 1, c. 1, L. 29 luglio 2021, n. 108, non può essere interpretata nel senso di rappresentare una deroga ai principi dell'armonizzazione.

c) Per la parte a rendicontazione, la contabilizzazione dei contributi PNRR deve seguire i principi già da tempo evidenziati da questa Sezione regionale di controllo, ossia l'imputazione dell'entrata anno per anno – quindi non nell'esercizio in cui risultano previamente assegnati i fondi con provvedimento ministeriale o regionale, ma – in conformità alle previsioni di stato di avanzamento dei lavori.

(cfr. dell. n. 49/2023/PRSE, n. 67/2023/PRSE, n. 145/2023/PRSE, n. 146/2023/PRSE, n. 147/2023/PRSE).

c) L'eccezione introdotta dal D.L. 77/2021 è legata solo al momento in cui si può procedere alla contabilizzazione, ma non deroga alle modalità della stessa quanto alla scansione temporale, che deve riflettere i tempi previsti di programmazione relativi all'esecuzione del progetto.

(cfr. dell. nn. 37/2024/PRSE e 38/2024/PRSE).

d) Le anticipazioni, come le altre risorse già individuate in entrata nel bilancio dell'ente, andranno "sterilizzate" dal fondo pluriennale vincolato, che rappresenta dinamicamente la destinazione di fondi appunto già in bilancio e vincolati al progetto.

BILANCIO DI PREVISIONE E RENDICONTO

Delib. **107/2024/PRSE** - Comune di **Imola (BO)** – Prev. 2023-2025 e Rend. 2022 – Ref. Maitino - Pres. Pozzato.

Dall'istruttoria emerge un quadro caratterizzato dal sostanziale mantenimento dei più rilevanti equilibri di bilancio. La parte libera del risultato di amministrazione è consistente, al pari degli accantonamenti. Non risultano tensioni di cassa e al termine dell'esercizio 2022 risulta ampiamente positivo l'equilibrio di parte corrente.

Bilancio di previsione e rendiconto – difficoltà a gestire i cronoprogrammi di spesa

Fattispecie: in merito alla rappresentazione del fondo pluriennale vincolato (FPV), si evidenzia

che una quota di FPV al 31 dicembre 2021 risulta rinviata all'esercizio 2023 e successivi.

La Sezione prende atto dell'intenzione dell'Ente di gestire in maniera più efficiente i cronoprogrammi si spesa e invita l'Ente, anche con il fisiologico ausilio dell'Organo di revisione, a conformarsi con puntualità ai richiamati principi che costituiscono il presupposto della corretta iscrizione in bilancio del FPV.

È importante evidenziare che:

a1) la puntuale applicazione della normativa e dei principi contabili in tema di fondo pluriennale vincolato 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;

a2) che per la redazione del cronoprogramma, che connota il FPV è necessaria un'attenta regolamentazione dell'attività amministrativa dell'Ente;

a3) che la non veritiera rappresentazione dell'imputazione alle annualità del fondo pluriennale vincolato (FPV) costituisce elemento di criticità;

a4) che compete al Revisore, nel rinnovato contesto dell'armonizzazione contabile, l'attendibilità e congruenza di tutti i dati contabili rappresentati a rendiconto.

b) Il principio della competenza potenziata prevede che il fondo pluriennale vincolato sia uno strumento di rappresentazione 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;

b1) 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.

Bilancio d'esercizio e rendiconto - Risultato d'esercizio negativo nell'esercizio 2022.

Fattispecie: l'Ente ha riferito che la motivazione è in larga parte riconducibile all'effetto degli ammortamenti che incidono per 6,8 milioni di euro.
Il patrimonio netto risulta comunque ampiamente positivo.
La Sezione raccomanda agli organi dell'amministrazione, ognuno per quanto di propria competenza, di monitorare costantemente l'andamento delle grandezze rilevate in contabilità economico-patrimoniale.

a) E' importante sottolineare come, specie in enti di maggiore complessità organizzativa, la contabilità economico-patrimoniale assuma un ruolo importante a fini informativi, consentendo, in particolare, di rappresentare le utilità economiche acquisite ed impiegate nel corso dell'esercizio, di predisporre la base informativa necessaria per la determinazione analitica dei costi e di consentire la verifica, anche nel corso dell'esercizio, della situazione patrimoniale ed economica dell'Ente e del processo di provvista e di impiego delle risorse (cfr. All. 4/3 al D. Lgs. n. 118/2011).

b) L'andamento delle grandezze in contabilità economico patrimoniale va attentamente monitorato, in quanto consente di arricchire la base informativa a disposizione dell'Ente, intercettando eventuali inefficienze e consentendo opportune azioni correttive, prima che esse si riverberino sugli equilibri finanziari.

BILANCIO DI PREVISIONE E RENDICONTO

Delib. **117/2024/PRSE** - Comune di **Forlimpopoli (FC)** – Prev. 2023-2025 e Rend. 2022 – Ref. Maitino - Pres. Pozzato.

Bilancio di previsione e rendiconto. Scarsa capacità di riscossione in conto residui per entrate tributarie

a) 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 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) 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 degli enti sia tempestivamente volta ad evitare la prescrizione del credito tributario.

d) 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. Sez. reg. contr. Emilia-Romagna, deliberazioni nn. 146/2022/PRSE e 113/2022/PRSE).

Bilancio di previsione e rendiconto – Fondo cassa e residui passivi

a) L'utilizzo di un fondo cassa capiente per estinguere debiti pregressi esprime sana gestione.

b) L'innalzamento del fondo cassa non ha alcuna correlazione con il corretto accantonamento del FCDE; tale fondo, infatti, si riferisce a crediti di dubbia esigibilità che in quanto non riscossi non possono aver alcun effetto causale sull'accrescimento della cassa avendo invece una rilevanza opposta.

Bilancio di previsione e rendiconto- Fondo pluriennale vincolato (imputato ad un solo esercizio)

a) Il principio della competenza potenziata stabilisce che il fondo pluriennale vincolato – quale componente del risultato di amministrazione e, quindi, fattore incidente sull'equilibrio di bilancio – è uno strumento di rappresentazione e previsione delle spese pubbliche che evidenzia 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.

b) 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.

(Deliberazioni della Sezione Emilia-Romagna nn. 59/2019/PRSE, 74/2019/PRSP, 6/2020/PRSE e 96/2020/PRSE).

c) La funzione del fondo pluriennale vincolato è programmatoria e di controllo e consiste nel rappresentare in modo trasparente, oltre che responsabile, 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 (in questo senso, si veda Corte dei conti, Sezione delle autonomie, deliberazione n. 4 del 2015 "Linee di indirizzo per il passaggio alla nuova contabilità delle Regioni e degli Enti locali").

Bilancio di previsione e rendiconto - interventi di urgenza effettuati a seguito delle vicende emergenziali legate all'alluvione

Fattispecie: la Sezione prende atto di quanto rappresentato dall'Ente, ossia che "*le spese connesse all'emergenza hanno avuto un impatto limitato e le risorse erano già nella piena disponibilità dell'ente*". Al riguardo, l'Ente si è limitato a svolgere il controllo successivo di regolarità amministrativa. Tuttavia, la Sezione non può che rilevare che all'esito del controllo successivo di regolarità amministrativa l'Ente rappresenta che "*non sono state poste in essere azioni specifiche*" nonostante dalla Relazione annuale 2023 del Segretario comunale, prot. n. 8290 del 23 aprile 2024, emergano, soprattutto al punto 5 della predetta Relazione, rilevanti criticità sostanziali nell'ambito, per l'appunto, delle procedure ad evidenza pubblica.

a) Il D.L. n. 61/2023, all'art. 19, ha disposto che:
a1) "*1. In caso di somma urgenza relativa all'immediata esecuzione di lavori o all'immediata acquisizione di servizi e forniture necessari a fronteggiare gli eventi alluvionali verificatisi a partire dal 1° maggio 2023, per i quali è stato dichiarato lo stato di emergenza con delibere del Consiglio dei ministri del 4 maggio 2023, del 23 maggio 2023 e del 25 maggio 2023, si applicano, a decorrere dalla data di entrata in vigore del presente decreto, le disposizioni di cui all'articolo 140 del codice dei contratti pubblici, di cui al decreto legislativo 31 marzo 2023, n. 36, in deroga all'articolo 229, c. 2, del medesimo decreto legislativo.*

a2) *2. Agli appalti pubblici di lavori, forniture e servizi per la realizzazione degli interventi previsti dall'articolo 25, c. 2, lettere a), b) e c), del codice della protezione civile, di cui al decreto legislativo 2 gennaio 2018, n. 1, necessari a fronteggiare gli eventi alluvionali verificatisi a partire dal 1° maggio 2023, per i quali è stato dichiarato lo stato di emergenza con delibere del Consiglio dei ministri del 4 maggio 2023, del 23 maggio 2023 e del 25 maggio 2023, si applicano, a decorrere dalla data di entrata in vigore del presente decreto, le disposizioni di cui all'art. 140, c. 6, 7 e 11, del codice dei contratti pubblici, di cui al decreto legislativo 31 marzo 2023, n. 36, in deroga all'art. 229, c. 2, del medesimo decreto legislativo.*

a3) *2-bis. I comuni indicati nell'allegato 1* [tra cui il comune di Forlimpopoli] *annesso al presente decreto nonché le relative unioni di comuni, province e città metropolitane possono adottare il provvedimento di riconoscimento delle spese per i lavori pubblici di somma urgenza, previsto dall'art. 191, c. 3, del testo unico delle leggi sull'ordinamento degli enti locali, di cui al decreto legislativo 18 agosto 2000, n. 267, entro centocinquanta giorni dalla data di deliberazione della proposta da parte della Giunta, comunque entro il 31 dicembre dell'anno in corso*".

b) Sia l'abrogato art. 163 del D. Lgs. 50/2016, sia il vigente art. 140 del D. Lgs. 36/2023, dispongono che la copertura della spesa, nei casi di specie, sia assicurata con le modalità previste dagli articoli 191, c. 3, e 194, c. 1 *lett. e)*, del TUEL.

Bilancio di previsione e rendiconto – mancanza della doppia asseverazione da parte di Hera SPA

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).

b) L' adempimento normativo in questione, 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 e che l'attendibilità delle risultanze contabili è condizionata al positivo esito di tali adempimenti, funzionali alla verifica degli equilibri di bilancio.

c) 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.

d) Il controllo sugli equilibri finanziari, intestato all'Organo di revisione, secondo la norma dell'art. 147-*quinquies*, c. 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*".

e) Secondo la Sezione delle autonomie della Corte dei conti (deliberazione n. 2/2016/QMIG) :"*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. **121/2024/PRSE** – Cervia **(RA)** – Prev. 2023-2025 e Rend. 2022 –Primo Ref. Scognamiglio - Pres. Pozzato.

In esito dell'istruttoria emerge un quadro caratterizzato dal sostanziale mantenimento dei più rilevanti equilibri di bilancio. La parte libera del risultato di amministrazione è consistente, al pari degli accantonamenti. Non risultano tensioni di cassa e al termine dell'esercizio 2022 risulta ampiamente positivo l'equilibrio di parte corrente.

Bilancio di previsione e rendiconto – Scarsa capacità di riscossione
Fattispecie: l'Ente presenta basse percentuali di riscossione delle entrate proprie. La capacità di riscossione al Titolo III è insoddisfacente.

a) Gli accantonamenti al fondo crediti di dubbia esigibilità, conseguenti alle difficoltà sul lato della riscossione, 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 - Alluvione che ha colpito il territorio nel maggio 2023.

Fattispecie: in relazione ai debiti fuori bilancio e alle spese di somma urgenza, l'Ente ha dichiarato di aver attuato le azioni ordinariamente previste dagli artt. 147, 191 c. 3 e 194 del TUEL. La Sezione prende positivamente atto di quanto riferito in corso d'istruttoria da parte del

Comune di Cervia

a) E 'auspicabile che gli enti proseguano nel percorso di rafforzamento delle procedure di controllo interno, in linea con le esigenze che scaturiscono dal contesto attuale.

Bilancio di previsione e rendiconto - Operazioni di partenariato pubblico-privato

Fattispecie: dall'istruttoria non sono emerse particolari criticità.

a) Si richiama l'attenzione sugli organi di controllo degli enti sulle operazioni ad elevata complessità finanziaria (es partenariato pubblico privato). Queste, infatti, devono essere attentamente disegnate e gestite, per garantire la generazione di valore pubblico.

b) È importante sottolineare che l'equilibrio economico-finanziario del contratto, unitamente alla possibilità di considerare *off balance* il partenariato, richiede che i rischi siano trasferiti e mantenuti in capo all'operatore privato (cfr. delibera ANAC 28/03/2018 n. 318).

c) A tale proposito, vanno previamente identificati gli eventi, non imputabili al concessionario, che possano giustificare una revisione del Piano Economici Finanziario (PEF) sotteso al contratto.

d) È quindi responsabilità del concedente, nella fase di preparazione del contratto, valutare preventivamente le circostanze che potrebbero incidere sull'equilibrio economico-finanziario e formalizzare queste valutazioni in un elenco esaustivo. Questo garantisce un corretto trasferimento dei rischi, soprattutto il rischio operativo, escludendo revisioni del PEF basate su eventi soggettivi considerati destabilizzanti dal concessionario, che potrebbero altrimenti rappresentare un meccanismo di mera socializzazione delle perdite.

BILANCIO DI PREVISIONE E RENDICONTO

Delib. **128/2024/PRSE** – Gatteo **(FC)** – Prev. 2023-2025 e Rend. 2022 – Cons. Tessaro - Pres. Pozzato.

Bilancio di previsione e rendiconto - Fondo crediti di dubbia esigibilità (FCDE). Accertamenti per cassa

Fattispecie: Dall'esame del questionario nell'ambito dell'efficienza delle attività di contrasto all'evasione tributaria, è emerso che accertamenti e riscossioni risultino esattamente coincidenti per cui non sono stati previsti accantonamenti al FCDE, **il che fa supporre che l'Ente accerti tali poste per cassa**, cosa che non risulta coerente con i principi della contabilità armonizzata.

a) Il principio applicato concernente la contabilità finanziaria contenuto nell'allegato n. 4/2 al d.lgs. n. 118/2011, al punto 3.2, prevede che: "l'iscrizione della posta contabile nel bilancio avviene in relazione al criterio della scadenza del credito rispetto a ciascun esercizio finanziario.

b) L'accertamento delle entrate è effettuato nell'esercizio in cui sorge l'obbligazione attiva con imputazione contabile all'esercizio in cui scade il credito" e, al successivo punto 3.3, che: "sono accertate per l'intero importo del credito anche le entrate di dubbia e difficile esazione, per le quali non è certa la riscossione integrale, quali le sanzioni amministrative al codice della strada, gli oneri di urbanizzazione, i proventi alla lotta all'evasione ecc."; inoltre, "per i crediti di dubbia e difficile esazione accertati nell'esercizio è effettuato un accantonamento a fondo crediti di dubbia

esigibilità, vincolando una quota dell'avanzo di amministrazione".

c) Il ruolo strategico svolto nell'ambito del principio della competenza finanziaria rafforzata dal FCDE, deve avere un'applicazione estesa, limitando, quanto più possibile, le tipologie di entrata escluse dal calcolo dello stesso fondo.

d) Il FCDE ha la funzione di precludere l'impiego di risorse di incerta acquisizione ed è un fondo rettificativo, in diminuzione di una posta di entrata, finalizzato a correggere il valore nominale dei crediti dell'ente in relazione alla parte di essi che si prevede di non incassare in corso di esercizio (Corte cost., Sent. n. 279/2016), proprio al fine di evitare un risultato di amministrazione negativo a seguito delle eventuali minusvalenze derivanti dalla riscossione dei crediti soltanto parziale.

e) 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).

f) La Corte costituzionale ha affermato che: "Si tratta di una regola che invera l'applicazione del principio di prudenza nella stima delle risorse disponibili". Come semanticamente specificato, il fondo rende inerte, cioè inutilizzabile, una quota delle risorse risultanti da parte entrata, in misura proporzionale all'andamento della riscossione.

g) 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.

h) 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)." (Corte cost., Sent. n. 4/2020).

i) 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 - Riconciliazione debiti e crediti con l'Unione
Fattispecie: La Sezione, prendendo positivamente atto di quanto riferito in corso d'istruttoria auspica che il Comune prosegua in tale attività al fine di evitare una situazione di disallineamenti dei flussi delle poste creditorie/debitorie in sede di rendiconto e di preservare gli equilibri di bilancio in termini di effettività.

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 (attuata dall'Italia con il

decreto legislativo 4 marzo 2014, n. 54 – Attuazione della direttiva 2011/85/UE relativa ai requisiti per i quadri di bilancio degli Stati membri), denominata «regole di bilancio numeriche». In proposito è stato già affermato che «nel settore della finanza pubblica allargata le partite creditorie e debitorie afferenti alle relazioni tra enti pubblici […] debbano essere rappresentate nei rispettivi bilanci in modo preciso, simmetrico, speculare e tempestivo» (Corte costituzionale, sentenza n. 252 del 2015).

b) L'art. 11, comma 6, lett. j, del D. Lgs. n. 118/2011, contempla tra i soggetti destinatari dell'attività di riconciliazione le società controllate e partecipate, nonché gli enti strumentali del Comune;

c) l'Unione non ricade in queste categorie e non soggiace quindi agli obblighi formali di asseverazione intestati in particolare agli organi di revisione dal citato art. 11.

d) Purtuttavia, l'esigenza di garantire la necessaria corrispondenza tra le poste iscritte a 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 agli 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 (Corte cost., Sent. n. 6/2019).

e) In ossequio ai princìpi 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 [nel bilancio] per realizzare nuove e maggiori spese» (Corte cost., Sent. n. 197 del 2019).

f) E' sempre necessario che gli enti assumano 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. La verifica necessita anche di un doppio livello di analisi e andrà effettuata sia nella parte finanziaria del bilancio, ma anche in quella economico-patrimoniale.

BILANCIO DI PREVISIONE E RENDICONTO

Delib. **129/2024/PRSE** – San Mauro Pascoli **(FC)** – Prev. 2023-2025 e Rend. 2022 – Cons. Tessaro - Pres. Pozzato.

Bilancio di previsione e rendiconto - Efficienza della riscossione

Fattispecie: si evince che il Comune, relativamente alle entrate proprie del titolo 3 in conto residui, in particolare per le sanzioni da codice della strada, dimostra una bassa capacità di riscossione. La Sezione rappresenta l'esigenza che l'Ente prosegua nel miglioramento delle misure avviate per fronteggiare le cause relative alla gestione della liquidità

a) È necessario prestare particolare attenzione all'attività di accertamento e riscossione, in particolar modo, delle entrate extratributarie, attuando, prima dell'attivazione della riscossione coattiva, tutte le pratiche necessarie all'individuazione dei soggetti debitori ed al recupero di quanto dovuto e attuando 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'altra parte, la Sezione rappresenta l'esigenza che l'Ente prosegua nel miglioramento delle 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.

Bilancio di previsione e rendiconto - Riconciliazione debiti e crediti con l'Unione

Fattispecie: mancata conciliazione dei saldi nel 2022, mentre a rendiconto 2023, a seguito di una preventiva e più attenta ricognizione dei propri crediti/debiti con l'Unione, tutte le partite contabili sono state sistemate ed i saldi riconciliati con conseguente asseverazione da parte del Revisore.

a) È sempre necessario evitare una situazione di disallineamenti dei flussi delle poste creditorie/debitorie in sede di rendiconto e di preservare gli equilibri di bilancio in termini di effettività.

b) L'allineamento delle poste di bilancio reciproche tra Comuni e Unione costituisce un 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.

c) In questo quadro, diventa necessario ed essenziale impostare un sistema efficiente e il più possibile trasparente di regolazione dei rapporti finanziari tra Unione e Comuni aderenti, a garanzia della tenuta nel tempo dell'ente Unione, ma anche per scongiurare tensioni nei rapporti politico istituzionale tra enti determinate da un persistente deficit di trasparenza nei rispettivi rapporti finanziari.

d) Per garantire l'osservanza del principio secondo cui *"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), la riconciliazione ha la funzione di adempiere a ciò:

d1) la mancata riconciliazione dei crediti e dei debiti reciproci integra, all'evidenza, una violazione di detti principi, attraverso l'iscrizione in bilancio di poste prive della necessaria attendibilità e oggettività (non essendo certo, come già detto, "*sufficiente inserire qualsiasi numero nella parte attiva del bilancio per realizzare nuove o maggiori spese"* (Corte cost. Sent. n. 197/2019).

e) La necessaria riconciliazione delle poste di entrata e uscita tra Comune ed Unione rappresenta pertanto un indefettibile strumento di verifica degli equilibri di bilancio, nei termini di specularità e simmetria che l'ordinamento richiede: si tratta di una esigenza sostanziale che è oggetto di specifici adempimenti anche nel rapporto tra ente locale e altri soggetti che intrattengono contemporaneamente rapporti creditori e debitori (Corte cost. Sent. n. 6/2019), i quali incidono sulla corretta costruzione del risultato di amministrazione come coefficiente necessario dell'equilibrio di bilancio (Corte cost. Sent. n. 18/2019).

f) Si evidenzia 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.

g) Ne consegue che i comuni, nei loro bilanci, debbano 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.

h) Ove ciò non si verifichi, le anzidette divergenze nella iscrizione delle poste implicano non solo la esposizione della relativa motivazione (ex art. 11, c. 6, lett. j), del D. Lgs. n. 118/2011), ma anche la necessaria riconciliazione delle partite debitorie e creditorie *"senza indugio, e comunque non oltre il termine dell'esercizio finanziario in corso, per l'adozione dei provvedimenti necessari ai fini della riconciliazione"* (ex art. 11, c. 6, lett. j), del D. Lgs. n. 118/2011).

h) Se la verifica dei crediti e debiti reciproci risponde all'evidente esigenza di garantire trasparenza e veridicità delle risultanze del bilancio degli enti, che postula una tendenziale simmetria delle reciproche poste creditorie e debitorie tra l'ente e le sue società partecipate, 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 Unione: ex delibera Sezione delle autonomie N. 2/SEZAUT/2016/QMIG).

(Corte dei Conti, Sez. controllo Regione siciliana, deliberazione n. 394/2013/PAR; Sezione regionale di controllo per la Toscana, deliberazione n. 260/2014/PAR; Sezione regionale di controllo per la Lombardia, deliberazione n. 156/PAR/2014)

BILANCIO DI PREVISIONE E RENDICONTO

Delib. **130/2024/PRSE** - Comune di **Sant'Agata sul Santerno (RA)** – Prev. 2023-2025 e Rend. 2022 – Ref. Carlo - Pres. Pozzato.

Bilancio di previsione e rendiconto - I residui attivi. I contributi a "rendicontazione". Problematiche relative ai residui conservati a rendiconto.
Fattispecie: Relativamente ai residui al titolo 4 "Entrate in conto capitale" l'Ente ha riferito che si tratta contributi a rendicontazione contabilizzati nel rispetto del paragrafo 3.6 del principio contabile di cui all'allegato 4/2 al D. Lgs. n. 118/2011.

La Sezione prende atto dei corretti riferimenti normativi evidenziati dall'Ente, e degli incassi al 30/09/2024 ribadendo, tuttavia l'importanza del cronoprogramma con riferimento ai contributi a rendicontazione erogati da amministrazioni che adottano il principio di competenza finanziaria potenziata.

a) Si ribadisce l'importanza del cronoprogramma con riferimento ai contributi a rendicontazione erogati da amministrazioni che adottano il principio di competenza finanziaria potenziata.

b) 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.

c) 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.

c1) Entrambi gli enti dovrebbero così provvedere alle necessarie variazioni degli stanziamenti del bilancio di previsione ed alla reimputazione degli accertamenti e degli impegni agli esercizi in cui le entrate e le spese sono esigibili.

d) Quanto rappresentato, 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.

e) Diversamente operando l'Ente andrebbe a sovrastimare le entrate relative all'esercizio in cui esse vengono in tal modo anticipatamente imputate, con conseguente rischio per i complessivi equilibri del bilancio attraverso una dilazione della capacità di spesa.

Bilancio di previsione e rendiconto - (segue)... la problematica della permanenza "in bilancio" dei residui attivi.

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) 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.

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) In via generale, 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.

e) 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 - Capacità di riscossione.

Fattispecie: La Sezione invita il Comune a proseguire con le iniziative intraprese, prestando attenzione alle entrate che presentano le peggiori capacità di riscossione e, in particolar modo, alle entrate relative al titolo 1 a residuo.

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.

Bilancio di previsione e rendiconto - Contrasto all'evasione tributaria.

a) 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.), che la riscossione dei tributi è attività fondamentale ed indispensabile per garantire le risorse necessarie per l'erogazione dei servizi e per assicurate al cittadino le prestazioni concernenti i diritti civili e sociali.

b) Dall'indisponibilità dell'obbligazione tributaria, vincolata *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 ulteriore necessità che l'azione recuperatoria in capo all'Amministrazione comunale sia esercitata tempestivamente per evitare la prescrizione del credito tributario.

Bilancio di previsione e rendiconto - La cassa "vincolata".

a) Per quanto concerne la c. d. cassa vincolata, la Sezione delle Autonomie di questa Corte, con la del. n. 31/2015 ha precisato come il vincolo di cassa operi esclusivamente per le "entrate vincolate a destinazione specifica individuate dall'art. 180, c. 3, del TUEL" restando conseguentemente escluse dall'obbligo sia le entrate di cui all'art. 187, c. 3-ter, lett. d, del TUEL sia le "entrate con vincolo di destinazione generica".

b) La destinazione delle risorse vincolate rappresenta una sorta di "condizione" di utilizzo specificamente apposta per assicurare che si raggiunga l'obiettivo pubblicistico individuato in sede programmatoria.

c) La corretta gestione della cassa vincolata rileva ai fini degli equilibri di bilancio e, più in generale, della corretta determinazione della situazione finanziaria dell'ente pubblico territoriale.

d) Con del. n. 17/2023 della Sezione Autonomie di questa Corte era stata effettuata una ricognizione del regime vincolistico delle poste di entrata che presentassero, oltre che vincoli di competenza, anche vincoli di cassa basato sul requisito della "specifica destinazione" che concerne le seguenti poste:

- sanzioni codice della strada;
- proventi dei parcheggi a pagamento;
- imposta di soggiorno e contributo di sbarco;
- titoli abitativi edilizi e relative sanzioni;
- quota del 10 per cento su alienazioni immobiliari.

e) L'art. 6, c. 6-*octies* del D.L. n. 60/2024, convertito dalla L. n. 95/2024, ha novellato la materia e stabilito che:

- la disciplina dei vincoli è limitata solo alle voci finanziate da mutui, prestiti e contributi/trasferimenti aventi una specifica destinazione, eliminando i vincoli di competenza imposti per legge (fatta eccezione per i vincoli di destinazione);
- è necessario che gli Enti, procedano, come da FAQ della Commissione Arconet n. 34/2019, al riallineamento della cassa vincolata alla data di entrata in vigore della nuova disciplina (7 luglio 2024);
- analogamente, e con riguardo alla composizione del risultato contabile di amministrazione, il regime vincolistico di competenza si estende alla cassa solamente per le entrate riferite a mutui, a prestiti ed a contributi/trasferimenti aventi una specifica destinazione.

BILANCIO DI PREVISIONE E RENDICONTO

Delib. **140/2024/PRSE** - Comune di **Fusignano (RA)** – Prev. 2023-2025 e Rend. 2022 – Ref. Maitino - Pres. Pozzato.

Bilancio di previsione e rendiconto - Scarsa percentuale di riscossione in conto residui per le entrate tributarie ed in conto competenza e residui per le entrate extratributarie.

Fattispecie: *il Comune ha conferito la funzione, ha avviato un progetto per l'internalizzazione della riscossione coattiva anche in ragione delle novità normative introdotte dalla Legge n. 160/2019, che ha accelerato la procedura di accertamento e di riscossione coattiva. Il Settore Entrate sta procedendo a gestire il recupero coattivo in autonomia, pur facendosi affiancare dal precedente concessionario*.

a) È sempre necessaria un'attività di monitoraggio sull'effettiva efficacia delle iniziative intraprese in merito alla riscossione, onde, in caso di risultati non in linea alle attese si possano adottare ulteriori e diverse iniziative.

a1) 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 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.

d) 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 degli enti sia tempestivamente volta ad evitare la prescrizione del credito tributario.

e) 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.

(Sez. reg. contr. Emilia-Romagna, deliberazioni nn. 117/2024/PRE, 146/2022/PRSE e 113/2022/PRSE).

Bilancio di previsione e rendiconto – Fondo cassa e residui passivi

a) L'utilizzo di un fondo cassa capiente per estinguere debiti pregressi esprime sana gestione.

Bilancio di previsione e rendiconto - Risultato d'esercizio negativo nell'esercizio 2022
Fattispecie: l'Ente ha riferito che la motivazione è in larga parte riconducibile all'incidenza degli ammortamenti delle immobilizzazioni immateriali e materiali; alle svalutazioni delle attività finanziari; la gestione caratteristica in particolare (differenza fra componenti positivi e negativi della gestione). Il patrimonio netto è ampiamente positivo, così come il risultato d'esercizio per il 2023.

a) Si sottolinea come, specie in enti di maggiore complessità organizzativa, la contabilità economico-patrimoniale assuma un ruolo importante a fini informativi, consentendo:

a1) di rappresentare le utilità economiche acquisite ed impiegate nel corso dell'esercizio;

a2) di predisporre la base informativa necessaria per la determinazione analitica dei costi e consentire la verifica, anche nel corso dell'esercizio, della situazione patrimoniale ed economica dell'Ente e del processo di provvista e di impiego delle risorse (cfr. All. 4/3 al D.lgs. n. 118/2011).

b) L'andamento delle grandezze in contabilità economico patrimoniale va attentamente monitorato, in quanto consente di arricchire la base informativa a disposizione dell'ente, intercettando eventuali inefficienze e consentendo opportune azioni correttive, prima che esse si riverberino sugli equilibri finanziari.

c) E 'necessario che organi dell'amministrazione, ognuno per quanto di propria competenza, monitorino costantemente l'andamento delle grandezze rilevate in contabilità economico-patrimoniale.

Bilancio di previsione e rendiconto - Fondo pluriennale vincolato imputato al solo esercizio successivo

Fattispecie: il Comune ha riferito che "La reimputazione delle somme dell'opera all'annualità 2022 è dovuta al fatto che la previsione di completamento dei lavori era prevista per il 2022. Nessuna ulteriore precisazione è stata fornita in merito alla gestione dei cronoprogrammi di spesa.

a) Il principio della competenza potenziata stabilisce che il fondo pluriennale vincolato – quale componente del risultato di amministrazione e, quindi, fattore incidente sull'equilibrio di bilancio – è uno strumento di rappresentazione e previsione delle spese pubbliche che evidenzia 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.

b) 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.

(in proposito si richiamano, *ex multis*, le deliberazioni della Sezione nn. 59/2019/PRSE, 74/2019/PRSP, 6/2020/PRSE, 96/2020/PRSE e 117/2024/PRSE).

c) La funzione del fondo pluriennale vincolato è programmatoria e di controllo e consiste nel rappresentare in modo trasparente, oltre che responsabile, 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, Sezione delle autonomie, deliberazione n. 4 del 2015 "Linee di indirizzo per il passaggio alla nuova contabilità delle Regioni e degli Enti locali").

Bilancio di previsione e rendiconto - Vicende emergenziali legate all'alluvione nel maggio 2023

Fattispecie: La Sezione prende atto di quanto rappresentato dall'Ente, ossia che "*l'Ente non ha riconosciuto debiti fuori bilancio e non ha sostenuto spese per somma urgenza essendo il territorio interessato marginalmente dall'evento*".
a) Il D.L. n. 61/2023, all'art. 19, ha disposto che:
a1) "*1. In caso di somma urgenza relativa all'immediata esecuzione di lavori o all'immediata acquisizione di servizi e forniture necessari a fronteggiare gli eventi alluvionali verificatisi a partire dal 1° maggio 2023, per i quali è stato dichiarato lo stato di emergenza con delibere del Consiglio dei ministri del 4 maggio 2023, del 23 maggio 2023 e del 25 maggio 2023, si applicano, a decorrere dalla data di entrata in vigore del presente decreto, le disposizioni di cui all'articolo 140 del codice dei contratti pubblici, di cui al decreto legislativo 31 marzo 2023, n. 36, in deroga all'articolo 229, c. 2, del medesimo decreto legislativo.*

a2) 2. Agli appalti pubblici di lavori, forniture e servizi per la realizzazione degli interventi previsti dall'articolo 25, c. 2, lettere a), b) e c), del codice della protezione civile, di cui al decreto legislativo 2 gennaio 2018, n. 1, necessari a fronteggiare gli eventi alluvionali verificatisi a partire dal 1° maggio 2023, per i quali è stato dichiarato lo stato di emergenza con delibere del Consiglio dei ministri del 4 maggio 2023, del 23 maggio 2023 e del 25 maggio 2023, si applicano, a decorrere dalla data di entrata in vigore del presente decreto, le disposizioni di cui all'art. 140, c. 6, 7 e 11, del codice dei contratti pubblici, di cui al decreto legislativo 31 marzo 2023, n. 36, in deroga all'art. 229, c. 2, del medesimo decreto legislativo.

a3)2-bis. I comuni indicati nell'allegato 1 [in cui è ricompreso anche il Comune di Fusignano] *annesso al presente decreto nonché le relative unioni di comuni, province e città metropolitane possono adottare il provvedimento di riconoscimento delle spese per i lavori pubblici di somma urgenza, previsto dall'art. 191, c. 3, del testo unico delle leggi sull'ordinamento degli enti locali, di cui al decreto legislativo 18 agosto 2000, n. 267, entro centocinquanta giorni dalla data di deliberazione della proposta da parte della Giunta, comunque entro il 31 dicembre dell'anno in corso*".

b) Sia l'abrogato art. 163 del D. Lgs. 50/2016, sia il vigente art. 140 del D. Lgs. 36/2023, dispongono che la copertura della spesa, nei casi di specie, sia assicurata con le modalità previste dagli articoli 191, c. 3, e 194, c. 1 lett. e), del TUEL.

BILANCIO DI PREVISIONE E RENDICONTO

Delib. **74/2024/PRSE** – Forlì **(FC)** – Prev. 2023-2025 e Rend. 2022 –Primo Ref. Scognamiglio - Pres. Pozzato.

In esito all'istruttoria svolta sul Comune di Forlì, emerge un quadro caratterizzato dal sostanziale mantenimento dei più rilevanti equilibri di bilancio. La parte libera del risultato di amministrazione è consistente, al pari degli accantonamenti. Non risultano tensioni di cassa e al termine dell'esercizio 2022 risulta ampiamente positivo l'equilibrio di parte corrente.

Bilancio di previsione e rendiconto – Proventi edilizi per finanziare spese correnti

Fattispecie: In merito all'utilizzo di proventi edilizi per finanziare spese correnti, il Comune ha riferito della loro destinazione a spese di manutenzione, dunque entro i limiti ammessi dall'art. 1, c. 460, della L. n. 232/2016.

Il "Piano degli indicatori e dei risultati attesi di bilancio", previsto dall'art. 18-*bis* del D.Lgs. n. 118/2011 dà tuttavia evidenza di alcuni valori non allineati al dato medio degli altri Comuni emiliani capoluogo di provincia, in particolare:
- l'incidenza della spesa di personale sulla spesa corrente, di valore elevato (33,56%), che determina un altrettanto elevato valore (37,08%) del totale della spesa rigida sulla spesa complessiva;
- l'incidenza delle riscossioni effettive sulle previsioni relative alle entrate proprie, di valore decisamente modesto (41,71%):
- lo smaltimento di debiti verso altre amministrazioni pubbliche, nati nell'esercizio (8,60%).

a) È necessario che l'Organo di revisione, per quanto di propria competenza, di monitori costantemente l'andamento degli indicatori di bilancio.

Bilancio di previsione e rendiconto – Progetti finanziati con fondi PNRR

Fattispecie: Il Comune mostra di applicare correttamente le regole che garantiscono la rappresentazione coerente del PNRR nel proprio bilancio.

a) La modalità di contabilizzazione della quota a rendicontazione deve essere conforme alle indicazioni fornite al riguardo dalla Commissione Arconet (v. FAQ n. 48 del 15 dicembre 2021).

b) La norma di cui all'art. art. 15, c. 4 del D.L. 31 maggio 2021, n. 77, convertito in legge, con modificazioni, dall'art. 1, c. 1, L. 29 luglio 2021, n. 108, che sancisce 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" non può essere interpretata nel senso di rappresentare una deroga ai principi dell'armonizzazione.

c) Tale norma impone che, per la parte a rendicontazione, la contabilizzazione dei contributi PNRR segua i principi già da tempo evidenziati da questa Sezione regionale di controllo, ossia l'imputazione dell'entrata anno per anno – quindi non nell'esercizio in cui risultano previamente assegnati i fondi con provvedimento ministeriale o regionale, ma – in conformità alle previsioni di stato di avanzamento dei lavori.
(cfr. dell. n. 49/2023/PRSE, n. 67/2023/PRSE, n. 145/2023/PRSE, n. 146/2023/PRSE, n. 147/2023/PRSE).

d) L'eccezione introdotta dal D.L. 77/2021, in altri termini, è legata solo al momento in cui si può procedere alla contabilizzazione, ma non deroga alle modalità della stessa quanto alla scansione temporale, che deve riflettere i tempi previsti di programmazione relativi all'esecuzione del progetto.

e) Le anticipazioni, come le altre risorse già individuate in entrata nel bilancio dell'ente, andranno "sterilizzate" dal fondo pluriennale vincolato, che rappresenta dinamicamente la destinazione di fondi appunto già in bilancio e vincolati al progetto.

Bilancio di previsione e rendiconto – Alluvione del maggio 2023

Fattispecie: Relativamente all'alluvione che ha colpito il territorio nel maggio 2023, l'Ente ha comunicato le risorse utilizzate per finanziare le diverse spese sostenute, qualificate come debiti fuori bilancio o spese di somma urgenza, precisando che le tempistiche di incasso dei diversi contributi sono state compatibili con le tempistiche di uscita di cassa connesse all'emergenza.

In relazione ai debiti fuori bilancio e alle spese di somma urgenza, l'Ente ha dichiarato di aver posto in essere specifici protocolli per il sistema dei **controlli interni** e di aver svolto i **controlli preventivi di natura tecnica- amministrativa e contabile** da parte dei vari servizi coinvolti.

In merito al **controllo successivo**, il Segretario / Direttore generale e il nuovo Collegio dei Revisori, stanno valutando la messa a punto di una serie di controlli specifici per le somme urgenze derivanti dall'evento alluvionale.

a) E 'auspicabile che gli enti proseguano nel percorso di rafforzamento delle procedure di controllo interno, in linea con le esigenze che scaturiscono dal contesto attuale.

BILANCIO DI PREVISIONE E RENDICONTO

Delib. **81/2024/PRSP** – Montecopiolo **(RN)** – Prev. 2023-2025 e Rend. 2021 –Cons. Tessaro - Pres. Pozzato.

Valutazione misure correttive – art. 148-bis c.3 TUEL

La Sezione, nell'ambito delle attività di controllo per l'anno 2023, ha esaminato la documentazione relativa al bilancio preventivo per il triennio 2022/24 ed al rendiconto per l'esercizio 2021 del Comune ed ha adottato la deliberazione n. 205/2023/PRSP, rilevando una situazione di inattendibilità delle risultanze di bilancio e in ogni caso di grave compromissione degli equilibri di bilancio, in particolare in relazione al mancato riassorbimento del disavanzo ordinario nel termine perentorio di tre anni ai sensi dell'art. 188 del TUEL, che il Comune avrebbe dovuto recuperare entro e non oltre l'approvazione del rendiconto 2022, alla protrazione illegittima del disavanzo così risultante al nuovo esercizio finanziario 2023 ed alla errata contabilizzazione del FAL, prescrivendo la necessaria adozione di interventi correttivi volti a ripristinare la sana gestione, ai sensi dell'art. 148-*bis*, c. 3, del TUEL.
In relazione alla precedente delibera n. 205/2023/PRSP, la Sezione ha accertato, allo stato degli atti, la corretta contabilizzazione del FAL a rendiconto 2023, ma ha rilevato che il mancato riassorbimento del disavanzo ordinario in un arco di tempo triennale costituisce, criticità insanabile, comportando conseguentemente effetti sull'attendibilità e veridicità dei documenti contabili futuri; ha rilevato, inoltre, la non corretta procedura di riapprovazione del rendiconto 2022 da parte del Consiglio comunale volta a un inammissibile nuovo riaccertamento dei residui 2022.
Conseguentemente, la Sezione ha ritenuto inammissibile la proroga circa la deduzione di tali poste nel riaccertamento ordinario dei residui propedeutico all'approvazione del rendiconto 2023, e ha rilevato l' illegittimità della gestione contabile extra ordinem scaturente dalla colpevole omissione dei tempi di riversamento delle somme giacenti sul conto corrente postale, constatando la singolarità di come tali somme giacenti sul conto corrente postale, escano dall'anfratto occulto in cui erano state collocate, per affluire nelle giacenze di tesoreria per un importo esattamente pari a quello richiesto dalla manovra correttiva ai fini del riassorbimento del disavanzo.
La Sezione ha ritenuto, anche, palesemente insufficienti, l'indicazione dei correttivi atti ad evitare future criticità gestionali, come deliberate dal Consiglio comunale dell'Ente.
Dall'esame delle misure correttive adottate dal Comune, in adempimento alle prescrizioni fornite, la Sezione, riservandosi di verificare con successivo provvedimento la verifica definitiva delle risultanze del rendiconto 2023, ha accertato i seguenti profili di criticità:
1) l'inadempimento del riassorbimento triennale del disavanzo;

2) l'illegittimità della riapertura del rendiconto, negli esercizi considerati dal periodo deliberato per il riassorbimento triennale del disavanzo;
3) il conseguente accertamento irrituale dei residui attivi, imputato agli esercizi in questione;
4) la non veridicità e attendibilità delle scritture contabili, nonché a cascata dei documenti contabili successivi;
5) l'inadempimento del tempestivo riversamento e contestuale prelievo dai conti correnti;
6) la sostanziale inadempienza dell'Organo di revisione nelle verifiche di cassa.

La Sezione pertanto ha interessato anche la Procura della Corte dei conti ed il Prefetto della Provincia di Rimini per i profili di competenza.

Inadempimento del riassorbimento triennale del disavanzo

Fattispecie: riassorbimento del disavanzo in un arco temporale superiore a quello consentito dalle norme vigenti (art 188 TUEL): infatti, dalle operazioni di rettifica effettuate dal Comune con la riapprovazione del rendiconto 2022 a febbraio 2024, il Comune recupera tardivamente il disavanzo ordinario che avrebbe dovuto recuperare entro e non oltre l'approvazione nei termini di legge (30 aprile 2023) del rendiconto 2022.

a) Il dato anzidetto, nella declinazione dell'equilibrio di bilancio inteso «nella sua prospettiva dinamica» (o tendenziale), consistente nella «continua ricerca di un armonico e simmetrico bilanciamento tra risorse disponibili e spese necessarie per il perseguimento delle finalità pubbliche», consente di concludere nel senso della mancata lesione del bene giuridico tutelato dalla norma dell'art. 81 Cost, pur nella elusione della cogenza delle procedure contemplate dall'art. 188 e 193 del TUEL, in riferimento alla previsione dell'art. 141 del TUEL stesso.

b) Il "fattore tempo", per la sua articolazione dinamica, si pone sempre come centrale ed essenziale per gli scopi che il bilancio medesimo intende perseguire, in particolare per il suo equilibrio (che invero è la condizione della sua funzionalità e serietà, in quanto assicura la sostenibilità finanziaria dell'erogazione di beni e servizi e, in particolare, delle prestazioni costituzionalmente necessarie su tutto il territorio nazionale, i c.d. LEP).

c) In ragione della peculiarità del diritto del bilancio e in particolare del principio di equilibrio dinamico che sposta nel tempo la continua tensione verso un bilanciato contrappeso tra entrate e spese – si è in presenza di una graduazione "naturale" degli effetti temporali della presente sulla gestione del bilancio comunale e sulle situazioni giuridiche a essa sottese.

d) Con riguardo alla situazione venutasi a creare a causa della non corretta contabilizzazione di alcune poste (che solo successivamente e in modo del tutto inopinato sono state oggetto di iscrizione in bilancio in grado di compensare il pregresso allargamento della spesa), allo stato degli atti le risultanze emerse sembrerebbero deporre – solo apparentemente e sulla base di presupposti non consentiti dalla normativa vigente - nel senso di un avvenuto necessario risanamento nei termini di legge.

e) Va sottolineato, come ribadito anche dalla giurisprudenza costituzionale, che non era «in un simile contesto (…) affatto necessario che l'amministrazione comunale riapprovasse – risalendo all'indietro – tutti i bilanci antecedenti alla presente pronuncia, essendo sufficiente che fossero ridefinite correttamente tutte le espressioni finanziarie patologiche prodottesi nel tempo, applicando a ciascuna di esse i rimedi giuridici consentiti nel periodo di riferimento, in modo da ricalcolare il risultato di amministrazione secondo i canoni di legge. (…).

f) 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*, coerente con l'esigenza di mantenere il livello essenziale delle prestazioni sociali durante l'intero periodo di risanamento» (Corte cost. sent. n. 4/2020).

Illegittimità della riapertura del rendiconto, negli esercizi considerati dal periodo deliberato per il riassorbimento triennale del disavanzo

a) Il principio di intangibilità o immodificabilità del rendiconto, in termini generali, risulta codificato all'art. 150 del Regio Decreto 23 maggio 1924, n. 827, recante "Regolamento per l'amministrazione del patrimonio e per la contabilità generale dello Stato", laddove si prevede che "*il rendiconto generale una volta chiuso ed approvato per legge è intangibile, né può essere modificato in nessuna delle sue parti*".

b) Con riferimento agli Enti territoriali che non approvano il rendiconto con legge, quali i Comuni, l'**intangibilità** di quest'ultimo può ritenersi discendente dal principio di annualità del bilancio enunciato nell'All. n. 1 al D. Lgs. n. 118/2011, secondo cui "*i documenti del sistema di bilancio, sia di previsione sia di rendicontazione, sono predisposti con cadenza annuale e si riferiscono a distinti periodi di gestione coincidenti con l'anno solare […]".*

c) Lo speculare principio di **flessibilità** previsto dal medesimo allegato al D. Lgs. n. 118/2011 è riferito al solo bilancio di previsione ("nel sistema del bilancio di previsione i documenti non debbono essere interpretati come immodificabili, perché questo comporterebbe una rigidità nella gestione che può rivelarsi controproducente").

d) Il principio di intangibilità del rendiconto approvato dagli Enti territoriali risulta, altresì, enunciato dalla giurisprudenza contabile. Si osserva che «elementari regole di certezza di "diritto contabile" impongono all'Ente che voglia legittimamente e autonomamente compiere attività di riesame del proprio operato e delle operazioni contabili delle gestioni passate, di procedere, operando sulla gestione dei residui, **con efficacia *ex nunc***, senza alterare il rendiconto della gestione di competenza.

e) Altrimenti sarebbe inevitabilmente pregiudicata la funzione certificativa del rendiconto redatto ai sensi degli artt. 227 e 228 del TUEL. Modificare, pertanto, *ex post* tali dati con effetto retroattivo sulla gestione di competenza pregressa significherebbe vanificare la funzione di veridicità "storica" insita nel rendiconto» (Sezione regionale di controllo per il Piemonte, deliberazione n. 117/2018/PRSE).

f) Il principio di intangibilità delle risultanze del rendiconto, più volte enunciato dalla giurisprudenza contabile (cfr. delib. Sez. contr. Piemonte n. 117/2018/SRCPIE/PRSE), limita la possibilità di intervenire *a posteriori* con rettifiche e correzioni al rendiconto dell'anno precedente ormai concluso e certificato".

(Sezione regionale di controllo per il Lazio deliberazione n. 5/2023/PRSE e deliberazione della stessa Sezione n. 133/2022/PRSP)

g) Nella stessa direzione, si è affermato che "*la Sezione ritiene doveroso ribadire ulteriormente, in ossequio al principio dell'annualità del bilancio e dei principi contabili internazionali, la non rideterminabilità* a posteriori *dei risultati di amministrazione, già accertati in sede di approvazione dei rispettivi rendiconti, che assumono la natura di veri e propri dati storici immodificabili*"

(cfr. Sezione regionale di controllo per il Veneto, deliberazione n. 590/2017/PRSP)

h) Il principio sopra riferito è ricavabile anche da altre considerazioni sistematiche:

h1) «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».

h2) Il principio di «trasparente, corretta, univoca, sintetica e inequivocabile indicazione del risultato di amministrazione e delle relative componenti di legge» (Corte cost. sent. n. 274/2017), è funzionale alla tutela dell'indefettibile principio di continuità tra le risultanze dei bilanci che si succedono nel tempo» e «collega gli esercizi sopravvenienti nel tempo in modo ordinato e concatenato» (Corte cost. sent. n. 49/2018).

i) L'equilibrio di bilancio, «considerato nella sua prospettiva dinamica ''consiste nella continua ricerca di un armonico e simmetrico bilanciamento tra risorse disponibili e spese necessarie per il perseguimento delle finalità pubbliche'' (Corte cost. sent. n. 266/2013; in senso conforme, sent. n. 250/2013), ed esige che la base di tale ricerca sia salda e non condizionata da perturbanti potenzialità di indeterminazione» (Corte cost. sent. n. 89/2017).

l) L'assenza di un risultato univoco di amministrazione, l'incongruità degli elementi aggregati per il suo calcolo e l'inderogabile principio di continuità tra gli esercizi finanziari – che richiede il collegamento genetico tra i bilanci secondo la loro sequenza temporale – coinvolgono il rendiconto nella sua interezza, non essendo utilmente scindibili gli elementi che ne compongono la struttura: cosi che la c.d. riapertura del rendiconto si porrebbe in conflitto con il principio sopra espresso .

m) Si ribadisce che «l'efficacia di diritto sostanziale che il rendiconto riveste in riferimento ai risultati dai quali scaturisce la gestione finanziaria successiva e l'invalidità delle partite destinate, attraverso la necessaria aggregazione, a determinarne le risultanze, pregiudicano irrimediabilmente l'armonia logica e matematica che caratterizza funzionalmente il perseguimento dell'equilibrio del bilancio» (Corte cost. sent. n. 274/2017) anche negli esercizi successivi.

Accertamento irrituale dei residui attivi

Fattispecie: emerge un miglioramento del risultato d'esercizio, determinato da:

i) un nuovo riaccertamento ordinario dei residui 2022;

ii) il maggiore incremento di residui attivi riguarda poste iscritte *ex novo* – a seguito della non consentita riapertura del rendiconto - a residuo per gli anni precedenti il 2022: si tratterebbe quindi di somme per le quali il Comune ha proceduto nel 2024 al versamento nel conto di tesoreria delle riscossioni introitate sul conto corrente postale, per le quali negli anni di competenza (2022 e segg) non aveva proceduto al versamento;

iii) in riferimento alla gestione dei residui, come già evidenziato in precedenza, l'Ente non ha comunicato alcun'azione concreta volta al recupero delle somme dovute, ma si è limitato ad elencare una serie di attività generiche e prive di reale consistenza contabile.

a) È fondamentale operare una rigorosa ed attenta verifica delle voci classificate nei residui, finalizzata a mantenere in bilancio solo quelle per le quali la riscossione/il pagamento possa essere previsto con un ragionevole grado di certezza, in riferimento alla previsione contenuta nell'art. 228 del TUEL.

b) Sussiste l'obbligo indefettibile per ciascun ente territoriale di effettuare annualmente, ed in ogni caso prima della predisposizione del rendiconto, l'esatta ricognizione dei residui attivi e passivi.

c) Detta ricognizione annuale è operazione propedeutica a qualsiasi rendiconto, in quanto consente di individuare formalmente: crediti di dubbia e difficile esazione; crediti inesigibili ed insussistenti (per l'avvenuta legale estinzione o per indebito o erroneo accertamento del credito); debiti prescritti; somme da portare in economia e, in ogni caso, tutte le componenti degli esercizi decorsi che influiscono sul risultato di amministrazione. È evidente che senza una verifica di tal genere non si può procedere all'approvazione del rendiconto.

d) 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 e debitorie.

e) Considerata la finalità della norma, deve trattarsi di un controllo sostanziale e non solo formale. L'Ente, pertanto, 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 previsti dall'ordinamento.

f) Si rammenta che per l'iscrizione in competenza dell'entrate occorrono titoli ben precisi e che l'ordinamento ricollega all'accertamento la fase dell'entrata attraverso la quale sono verificati e attestati dal soggetto, cui è affidata la gestione: a) la ragione del credito; b) il titolo giuridico che supporta il credito; c) l'individuazione del soggetto debitore; d) l'ammontare del credito;e) la relativa scadenza.

g) L'accertamento presuppone idonea documentazione e si perfeziona mediante l'atto gestionale con il quale vengono verificati ed attestati i requisiti anzidetti e con il quale si dà atto specificamente della scadenza del credito in relazione a ciascun esercizio finanziario contemplato dal bilancio di previsione.

h) L'iscrizione della posta contabile nel bilancio avviene in relazione al criterio della scadenza del credito rispetto a ciascun esercizio finanziario. L'accertamento delle entrate è effettuato nell'esercizio in cui sorge l'obbligazione attiva con imputazione contabile all'esercizio in cui scade il credito.

i) 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).

l) La «*conservazione dei 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, deliberazione n. 68/2019/SRCPIE/PRSP).

Inadempimento del tempestivo riversamento e contestuale prelievo dai conti correnti

Fattispecie: il Comune ha proceduto nel 2024 al versamento nel conto di tesoreria delle riscossioni introitate sul conto corrente postale, per le quali negli anni di competenza (2022 e segg) non aveva proceduto al versamento.

Quel che maggiormente rileva nel caso di specie è «l'accumulo di depositi presso un soggetto diverso dal Tesoriere dell'ente, che oltre a costituire una illegittimità determinata dalla violazione dell'art. 209, comma 3, del Tuel e del paragrafo 4.2 dell'allegato 4/2 del d.lgs. 118/2001, incide sulla liquidità disponibile dell'ente.

a) la colpevole omissione correlata a tale *modus operandi* merita di essere censurata, 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.

b) Si ribadisce che «l'efficacia di diritto sostanziale che il rendiconto riveste in riferimento ai risultati dai quali scaturisce la gestione finanziaria successiva e l'invalidità delle partite destinate, attraverso la necessaria aggregazione, a determinarne le risultanze, pregiudicano irrimediabilmente l'armonia logica e matematica che caratterizza funzionalmente il perseguimento dell'equilibrio del bilancio» (Corte cost. sent. n. 274/2017) anche negli esercizi successivi.

c) Pertanto, se gli elementi per costruire l'equilibrio dinamico del bilancio sono costituiti da *«infedeli rappresentazioni delle risultanze economiche e patrimoniali [ne deriva] un effetto "domino" nei sopravvenienti esercizi, pregiudicando irrimediabilmente ogni operazione»* (Corte cost. sent. n. 89/2017).

d) L'attuazione, nella fase di accertamento dell'entrata, del disposto di cui all'art. 179 del TUEL, procedendo alla giusta contabilizzazione delle entrate nel rispetto delle disposizioni dettate dal legislatore, costituisce, un momento fondamentale nella gestione delle entrate in quanto, oltre a garantire un *trend* storico affidabile per gli stanziamenti da inserire nel bilancio di previsione, costituisce la base per evidenziare i crediti da riscuotere per il tramite del soggetto incaricato alla riscossione coattiva.

e) La Corte costituzionale ha più volte evidenziato che *«una riscossione ordinata e tempestivamente controllabile delle entrate è elemento indefettibile di una corretta elaborazione e gestione del bilancio, inteso come "bene pubblico "funzionale" alla valorizzazione della democrazia rappresentativa"»* (sentenza n. 51/2019, nello stesso senso anche sentenze n. 184/2016; n. 247 e n. 80/2017).

f) La magistratura contabile ha messo in luce come un'efficiente attività di riscossione e di gestione delle entrate consenta agli enti di poter fare affidamento su «*una maggiore disponibilità di risorse, utili ad erogare migliori e maggiori servizi alla comunità amministrata, garantendo, nel contempo, una più proficua programmazione finanziaria e delle attività da porre in essere*» (Sez. Contr. Lombardia, n. 334/2019/PRSE e Sez. Contr. Lazio n. 103/2020/PRSE).

g) Gli enti, oltre a curare l'attività di riscossione devono anche procedere ad una **corretta ed efficiente gestione della liquidità**, **onde evitare di dover ricorrere all'utilizzo, peraltro oneroso, dell'anticipazione di tesoreria.** Trattasi, infatti, di istituto finalizzato a fronteggiare temporanei momenti di carenza di liquidità che possono essere dettati da una fisiologica discrasia tra entrate e spese, e non di strumento per sopperire ad eventuali inefficienze dell'ente.

h) Costituisce sintomo di inefficiente gestione della liquidità, la perdurante giacenza sui conti correnti di entrate che non vengono riversate, entro i brevissimi termini perentori previsti dalla legge, sul conto di tesoreria.

i) Si rammenta che il principio della contabilità finanziaria, di cui all'all. 4/2 al d.lgs. n. 118/2011, al punto 4.1 espressamente dispone che le modalità di attuazione della riscossione devono rispettare, tra gli altri, l'obbligo del **versamento degli incassi in tesoreria entro termini definiti dal regolamento di contabilità, non superiori ai 15 giorni lavorativi**, salvo quanto previsto dall'art. 1, comma 790 della legge 27 dicembre 2019, n. 160 per i conti bancari dedicati alla riscossione delle entrate.

l) Anche prima dell'introduzione della 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.

m)L'«*accumulo di depositi presso un soggetto diverso dal Tesoriere dell'ente, oltre a costituire una illegittimità determinata dalla violazione dell'art. 209, comma 3, del Tuel e del paragrafo 4.2 dell'allegato 4/2 del d.lgs. 118/2001, incide sulla liquidità disponibile dell'ente.*

m1) *In una tale situazione potrebbe accadere che, pur avendo l'ente disponibilità liquida presso conti correnti postali, sia utilizzata la cassa vincolata o si faccia ricorso all'anticipazione di tesoreria, innescando un meccanismo di sofferenza e di gestione non virtuosa dell'ente.*

m2) *In secondo luogo, si evidenzia come il ricorso all'anticipazione di tesoreria, pur in presenza di liquidità presso conti correnti postali, generi il pagamento di interessi ingiustificati che potrebbero, dunque, essere forieri di danno erariale"* (Sezione regionale di controllo per il Piemonte, deliberazione n. 179/2019/SRCPIE/PRSE).

Ricaduta dei principi di veridicità e trasparenza dei documenti contabili sul piano della responsabilità dei decisori politici.

La violazione del principio di responsabilità in capo all'Ente e all'Organo di revisione nelle verifiche di cassa

Fattispecie: la ricaduta del principio di veridicità e trasparenza dei documenti contabili sul piano della responsabilità dei decisori politici (Corte cost. sent. n. 184/2016) ribadisce la necessità che nel rendiconto «gli elementi basilari inerenti alla dimostrazione della situazione economico-finanziaria siano espressi con chiarezza e coerenza anche in rapporto alla fondamentale interdipendenza con il principio di legittimazione democratica», esprimendo «l'indefettibile raccordo tra la gestione delle risorse della collettività e il mandato elettorale degli amministratori» (Corte cost. sent. n. 49/2018).

Si rileva la palese violazione dell'art. 147 *quinquies* del TUEL, da parte del responsabile del servizio finanziario, delle regole afferenti alla tempestività del prelievo delle giacenze dei conti correnti postali, ed emergono con nitidezza le specifiche responsabilità dell'Organo di revisione.

La circostanza che le somme giacenti nel conto postale "magicamente" escano dall'anfratto occulto in cui erano state collocate, per affluire nelle giacenze di tesoreria per un importo esattamente pari a quello richiesto dalla manovra correttiva ai fini del riassorbimento del disavanzo, ingenera non marginali dubbi- che lo stesso Organo di revisione avrebbe dovuto porsi- circa la correttezza delle verifiche di cassa non solo medio tempore effettuate, ma anche di quelle in atto, volte ad un corretto accertamento di tutte le somme liquide giacenti presso l'Ente e non già solo di quelle giacenti presso il tesoriere.

a)Valorizzando in particolare il collegamento tra la veridicità sostanziale dei documenti contabili e il generale obiettivo dell'equilibrio di bilancio (il quale non solo non si esaurisce nella corrispondenza aritmetica, ma costituisce valore strumentale alla effettività dei principi di equilibrio di bilancio e di stabilità finanziaria risultanti dal sistema delle disposizioni che danno definizione al sistema costituzionale della finanza pubblica), il rendiconto stesso «opera in termini di responsabilità degli amministratori per l'impiego di risorse finanziarie pubbliche nel rispetto dei canoni di legalità, efficienza, efficacia ed economicità della gestione amministrativa», e «di verifica della regolarità dei conti e della correttezza delle spese effettuate dalle pubbliche amministrazioni, ai fini della chiusura del ciclo di bilancio attraverso il confronto con i dati previsionali» (Corte cost. sent.n.250/2020), realizzando «sinergicamente» con il bilancio di previsione la «comune funzione di complessiva legittimazione dell'operato dell'amministrazione nell'ambito del ciclo di bilancio,

(…) nel costituire la base per la costruzione dei dati nazionali utili alla programmazione finanziaria dello Stato, alla verifica dell'osservanza degli impegni assunti a livello nazionale ed europeo, alla determinazione delle conseguenti manovre di bilancio» (Corte cost. sent. n. 250/2020).

b) È sempre necessaria una valutazione del comportamento degli organi di controllo interno cui la norma dell'art. 147-*quinquies* del TUEL assegna specifici compiti di attuazione e verifica del precetto dell'equilibrio di bilancio.

c) Le carenze in termini di vigilanza e corretta applicazione dei principi contabili rilevano nel caso di specie:

c1) in primo luogo, in capo all'Organo di revisione, dal momento che non esprime alcun rilievo ed anzi rilascia parere favorevole alla delibera di riapertura dei rendiconti;

c2) in secondo luogo, tale responsabilità viene integrata dal fatto che parimenti non esprime alcun rilievo al ritrovamento, quasi a mo' di *inventio tesauri*, delle somme giacenti, che ben avrebbero dovuto essere oggetto invece della verifica periodica trimestrale contemplata dall'art. 223 del TUEL; in terzo luogo, l'Organo di revisione non si interroga in alcun modo sulla completezza delle rilevazioni in occasione delle precedenti verifiche di cassa.

d) Si richiama la deliberazione n. 188/2023 della Sezione regionale di controllo per l'Emilia Romagna che al punto 4.4 aveva richiamato l'attenzione degli organi di revisione, sottolineando come "La circostanza che l'Ente detenga giacenze e somme ingenti in conti non di tesoreria sottolinea l'esigenza di una verifica da parte dell'Organo di revisione sulla cassa, come previsto dall'art. 223 del TUEL, che si spinga a indagare i motivi di tale disponibilità *extra ordinem* sul titolo autorizzatorio di essa e sulle dinamiche di una necessaria riconduzione della gestione alle garanzie normativamente stabilite dettate per una loro puntuale rendicontazione".

e) In ossequio al principio contabile di chiarezza: «Le informazioni contenute nei bilanci devono essere comprensibili per gli utilizzatori e devono essere esposte in maniera sintetica e analitica, in modo da rendere possibile l'esame dei dati contabili e un'adeguata rappresentazione dell'attività svolta.

f) I documenti di bilancio devono presentare una semplice e chiara classificazione delle voci finanziarie, economiche e patrimoniali coerente con le definizioni e le classificazioni del bilancio stesso.

g) L'adozione di una corretta classificazione dei dati contabili costituisce una condizione necessaria per garantire il corretto monitoraggio ed il consolidamento dei conti pubblici da parte delle istituzioni preposte al controllo della finanza pubblica e consente di svolgere le necessarie analisi finalizzate al miglioramento della qualità della spesa.

h) Il principio della chiarezza rafforza il contenuto del principio della veridicità, in quanto si presume che un documento contabile chiaro sia anche veritiero».

i) Il principio della chiarezza o comprensibilità è rafforzativo del principio base della veridicità.

l) La circostanza che un ente detenga illegittimamente giacenze e somme ingenti in conti non di tesoreria richiede l'esigenza di una verifica da parte dell'Organo di revisione sulla cassa, come previsto dall'art. 223 del TUEL, che si spinga ad indagare sui motivi di tale disponibilità *extra ordinem* sul titolo autorizzatorio di essa e sulle dinamiche di una necessaria riconduzione della gestione alle garanzie normativamente stabilite dettate per una loro puntuale rendicontazione.

Responsabilità in capo al responsabile del servizio finanziario.

a) Nell'ente locale non è consentito ingerirsi nel maneggio di denaro senza una esplicita formalizzazione che tenga conto delle sottoindicate coordinate normative.

b) la nozione generale di "agente contabile" è desumibile dall'art. 178 del Regio Decreto 23 maggio 1924, n. 827, recante il "Regolamento per l'amministrazione del patrimonio e per la contabilità generale dello Stato", secondo cui sono agenti contabili:
b1) gli agenti che a qualsiasi titolo siano incaricati, a norma delle disposizioni organiche di ciascuna amministrazione, a riscuotere le varie entrate e di versarne le somme nella cassa dell'amministrazione stessa;

b2) i tesorieri che ricevono nelle loro casse le somme dovute all'amministrazione, o le altre delle quali questo diventa debitore, eseguono i pagamenti delle spese per conto dell'amministrazione e disimpegnano tutti quegli altri servizi speciali che sono loro affidati;

b3) tutti coloro che, individualmente ovvero collegialmente, hanno maneggio qualsiasi di pubblico danaro, o sono consegnatari di generi, oggetti e materie appartenenti allo Stato;

b4) gli impiegati dell'amministrazione o anche terzi cui sia dato speciale incarico di fare esazioni di entrate di qualunque natura e provenienza;

b5) tutti coloro che, anche senza legale autorizzazione, prendono ingerenza negli incarichi attribuiti agli agenti anzidetti e riscuotono somme di spettanza dell'amministrazione.

c) Secondo la giurisprudenza della Corte costituzionale fondata sul disposto dell'art. 103 della Costituzione, «*è principio generale del nostro ordinamento che il pubblico denaro, proveniente dalla generalità dei contribuenti e destinato al soddisfacimento dei pubblici bisogni, debba essere assoggettato alla garanzia costituzionale della correttezza della sua gestione*» (Corte cost. sent.n.114/1975), corollario dei suddetti principi contabili di chiarezza e comprensibilità.

d) Si evidenzia che «il significato dell'espressione 'maneggio' di denaro deve essere latamente inteso, così da ricomprendere non soltanto gli agenti contabili che, in base alle norme organizzative, svolgono attività di riscossione o di esecuzione pagamenti, ma anche coloro che abbiano la disponibilità del denaro da qualificarsi pubblico (in ragione della provenienza e/o della destinazione) e siano forniti, in sostanza, del potere di disporne senza l'intervento di altro ufficio» (Sez. I, 5.5.1989, n. 167; Sez. Abruzzo, 6.5.2005, n. 445; Sez. Sardegna, 9.10.1997, n. 1312).

e) In altri termini, «il maneggio e la custodia di denaro e valori di pertinenza dell'erario pubblico, sia che avvenga a seguito di legittima investitura, sia che avvenga in via di mero fatto, implica l'assunzione da parte di chi li svolge, della qualità di agente contabile».

(Corte dei conti, Sez. I, 6 marzo 2006, n. 68; 16 febbraio 1998, n. 28; Sez. II, 1 marzo 2006, n. 108; 3 febbraio 1999, n.32; Sez. III, 9 novembre 2005, n. 682; Sez. Lombardia, 14 giugno 2006, n. 373; 16 giugno 2003, n. 667; 2 dicembre 2002 n. 1943; Sez. Abruzzo, 30.5.2001, n.98; Sez. Sardegna, 13.01.1987, n.2).

f) Detta garanzia "si attua con lo strumento del rendiconto giudiziale", dal momento che "a nessun agente contabile che abbia comunque maneggio di denaro e valori di proprietà dell'ente è consentito sottrarsi a questo fondamentale dovere" (Corte cost., sent.n.114/1975).

g) La funzione dei giudizi di conto consiste nell'accertamento in sede processuale da parte del giudice contabile della regolarità dei conti Giudiziali resi dagli agenti contabili, ovvero da tutti coloro che hanno maneggio di denaro o beni pubblici.

h) a verifica che l'Organo di revisione svolge in termini di cassa non può prescindere dalla indispensabile riconduzione di tali somme, laddove gestite da un agente contabile di fatto, diverso dall'economo, alla regola della resa del conto della gestione, così che in occasione della verifica anzidetta in ossequio alla disciplina degli Enti locali, l'agente contabile deve in ogni caso

dimostrare il carico, lo scarico e i resti da esigere, l'introito, l'esito e la rimanenza (artt. 616 e 621 reg. dec.n.827/1924) ed in particolare:

a) le somme rimaste da riscuotere alla fine dell'esercizio o della gestione precedente ed il carico successivamente dato al contabile, sia dal carico certo, sia proveniente da somme accertate all'atto stesso della riscossione;

b) il discarico per somme riscosse o per annullamenti, variazioni e simili riferibili al carico accertato;

c) i resti che per la competenza stessa risultano da riscuotere al termine dell'esercizio o della gestione;

d) il debito o il credito dell'esercizio o della gestione precedente, quando non si tratti di prima gestione;

e) il debito per somme incassate;

f) le somme versate;

g) i discarichi amministrativi;

h) i resti per le somme rimaste da versare, o il credito per quelle versate in più alla fine dell'esercizio o al termine della gestione.

i) La finalità della verifica compiuta sulle somme diverse da quelle gestite dall'economo e dal tesoriere è quella di una corretta gestione di tali importi, che non può, tuttavia, prescindere dalla loro indispensabile riconduzione alle garanzie costituzionali della correttezza della sua gestione.

BILANCIO DI PREVISIONE E RENDICONTO

Delib. **86/2024/PRSE** - Comune di **Longiano (FC)** – Prev. 2023-2025 e Rend. 2022 – Ref. Carlo - Pres. Pozzato.

Bilancio di previsione e rendiconto. I residui attivi. I contributi "a rendicontazione". Problematiche relative ai residui conservati a rendiconto.

Fattispecie: l'Ente ha riferito che i contributi a rendicontazione sono stati contabilizzati nel rispetto di quanto prescritto dall'allegato 4/2 al D. Lgs. n. 118/2011 e dichiarato di aver accertato le entrate con imputazione ai medesimi esercizi in cui sono stati registrati gli impegni da parte dell'Ente erogante allegando una tabella contenente i singoli importi e le note del Servizio Finanziario.

Dagli atti si evince che in alcuni casi è stata effettuata una richiesta di liquidazione, in altri casi i lavori sono stati conclusi a fine 2023, e in altri casi si è in fase di rendicontazione. L'Ente conta di procedere all'incasso dei residui rimanenti entro l'anno corrente.

Sul punto, la Sezione prende atto di quanto riferito dall'Ente ribadendo, tuttavia, le modalità corrette di contabilizzazione.

a) Con riferimento ai contributi a rendicontazione erogati da amministrazioni che adottano il principio di competenza finanziaria potenziata si rammenta che - in base a quanto previsto al punto 3.6 lett. c) primo punto 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.

b1) Entrambi gli enti dovrebbero così provvedere alle necessarie variazioni degli stanziamenti del bilancio di previsione ed alla reimputazione degli accertamenti e degli impegni agli esercizi in cui le entrate e le spese sono esigibili.

c) Se l'ente erogatore non adotta il principio di competenza finanziaria potenziata," l'ente beneficiario accerta l'entrata a seguito di formale deliberazione da parte dell'ente erogante, di erogazione del contributo a proprio favore". In questo caso, "l'entrata è imputata agli esercizi in cui l'ente beneficiario stesso prevede di impegnare la spesa cui il trasferimento è destinato (sulla base del cronoprogramma), in quanto il diritto di riscuotere il contributo (esigibilità), sorge a seguito della realizzazione della spesa, con riferimento alla quale la rendicontazione e resa".

d) Quanto rappresentato, 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.

e) Diversamente operando l'Ente andrebbe a sovrastimare le entrate relative all'esercizio in cui esse vengono in tal modo anticipatamente imputate, con conseguente rischio per i complessivi equilibri del bilancio attraverso una dilazione della capacità di spesa.

(segue) . . . la problematicità della permanenza "in bilancio" dei residui attivi.

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) Si richiama l'attenzione ad 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 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) In via generale, 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.

e) 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 - Capacità di riscossione.

Fattispecie: la Sezione invita l'ente a prestare particolare attenzione alle entrate che presentano le peggiori capacità di riscossione e, nello specifico, alle entrate relative ai titoli 1 e 3 a residuo.

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, 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.

Bilancio di previsione e rendiconto - Contrasto all'evasione tributaria.

a) Si rammenta, 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.), che la riscossione dei tributi è attività fondamentale ed indispensabile per garantire le risorse necessarie per l'erogazione dei servizi e per assicurate al cittadino le prestazioni concernenti i diritti civili e sociali.

b) Dall'indisponibilità dell'obbligazione tributaria, vincolata *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 ulteriore necessità che l'azione recuperatoria in capo all'Amministrazione comunale sia esercitata tempestivamente per evitare la prescrizione del credito tributario.

Bilancio di previsione e rendiconto - Risultato economico negativo nell'esercizio.

Fattispecie: l'Ente riferisce che "l'effetto degli ammortamenti porta sempre un costo che non trova copertura nel bilancio finanziario", e che la "perdita può essere amplificata dalle varie verifiche effettuate nel rispetto dei principi contabili, quali a titolo semplificativo ma non esaustivo, lo storno dei ricavi relativi a permessi da costruire e riserva e lo storno di ricavi relativi a contributi in c/capitale girati a risconto passivo.

a) Si rammenta che l'equilibrio di bilancio comporta il mantenimento (quantomeno tendenziale) anche degli equilibri economici e patrimoniali, da verificare durante la gestione in modo concomitante con lo svolgersi delle operazioni di esercizio, e quindi nei risultati complessivi dell'esercizio che si riflettono nei documenti contabili di rendicontazione.

b) Un risultato economico negativo si traduce in una riduzione della consistenza patrimoniale e, ove protratto, è destinato prima o poi a manifestare effetti negativi sul fronte finanziario.

c) L'allegato 4/3 al d.lgs. 118/2011 stabilisce, che: «in caso di risultato economico negativo, l'Amministrazione è chiamata a fornire un'adeguata informativa, nella relazione sulla gestione del Presidente/Sindaco dell'Amministrazione:
- sulle cause che hanno determinato la formazione della perdita;
- sui casi in cui il risultato negativo sia stato determinato dall'erogazione di contributi agli

investimenti finanziati da debito, erogati per favorire la realizzazione di infrastrutture nel territorio. Tale informativa può essere estesa ai risultati economici negativi di esercizi precedenti».

d) L'andamento delle grandezze in contabilità economico patrimoniale deve essere attentamente monitorato, in quanto consente di arricchire la base informativa a disposizione dell'ente, intercettando eventuali inefficienze e consentendo opportune azioni correttive, prima che esse si riverberino sugli equilibri finanziari.

BILANCIO DI PREVISIONE E RENDICONTO

Delib. **110/2024/PRSE** – Cesenatico **(FC)** – Prev. 2023-2025 e Rend. 2022 – Cons. Tessaro - Pres. Pozzato.

Bilancio di previsione e rendiconto - Emergenza alluvionale del maggio 2023 – Riconoscimento di debiti fuori bilancio per lavori di somma urgenza.

Fattispecie: L'esame della documentazione istruttoria dimostra che **le spese sostenute dal Comune per l'esecuzione di lavori pubblici atti a garantire la continuità dei servizi, la sicurezza e la pubblica incolumità, sono riconducibili ad interventi di somma urgenza**, in quanto effettuati nei limiti della normativa, risultando la deliberazione di Consiglio comunale per il riconoscimento dei debiti fuori bilancio per interventi di somma urgenza approvata in data 31 luglio 2023, nei termini delle deroghe previste dalla legge.
La Sezione richiede all'Organo di revisione di produrre – entro il 31 dicembre 2024 – una relazione sugli gli esiti del controllo a campione effettuato, ai sensi dell'art. 239 c. 1 lett. c) del TUEL, sulle poste di spesa emergenziale, specificando altresì la conclusione o meno delle procedure di erogazione a saldo di quanto pagato dall'Ente nel corso del 2023. Raccomanda inoltre la tempestiva rendicontazione delle somme e delle richieste di erogazione a saldo, onde evitare di incorrere in problemi di carenza di liquidità; infatti, l'esigenza di una particolare cura per le entrate proprie dell'ente locale, è un aspetto che ha un'intuibile incidenza anche sull'effettiva disponibilità di cassa.

a) Assume rilievo sul punto, la previsione della lettera *e)* dell'art. 194 del TUEL, nonché la sua stretta correlazione con l'art. 191 del TUEL.

b) La norma in esame, nel delineare il paradigma del debito fuori bilancio, in cui le spese vengono assunte o ordinate senza previo impegno di spesa, ne consente il riconoscimento a determinate condizioni. Scopo della norma è quello di evitare il formarsi di debiti occulti o sommersi che pregiudichino in modo sostanziale in (evidente fittizio) pareggio di bilancio conseguito in modo solamente formale.

c) La disposizione contenuta nell'art. 194 lett. e) del TUEL individua la possibilità per l'ente locale di operare il riconoscimento di debito nel caso dell'avvenuta acquisizione irrituale di beni e servizi (in violazione, cioè, delle procedure di impegno di spesa contemplate dai commi 1, 2 e 3 dell'articolo 191 del TUEL), purché ciò avvenga, da un lato, nei limiti degli accertati e dimostrati utilità ed arricchimento per l'ente, e, dall'altro, nell'ambito dell'espletamento di pubbliche funzioni e servizi di competenza.

d) Dal dettato normativo è agevole desumere l'estrema rigorosità dei presupposti oggettivi per esercitare l'azione di arricchimento senza causa nei confronti della pubblica amministrazione, alla luce della norma contenuta nell'art. 194 del TUEL.

e) Dallo stesso enunciato normativo, si ricava, inoltre, l'individuazione di due condizioni preliminari perché sia possibile procedere al riconoscimento dei debiti fuori bilancio: una concerne il tipo e la qualità della spesa (acquisizione di beni e servizi), e l'altra il fine a cui è diretta la stessa (espletamento di pubbliche funzioni e servizi di competenza dell'ente locale).

f) La rigorosità dei presupposti oggettivi per esercitare l'azione di arricchimento senza causa nei confronti della pubblica amministrazione, alla luce della norma contenuta nell'art. 194 del TUEL, fa sì che l'accertamento della sussistenza dei presupposti, come già più volte ricordato dalla giurisprudenza contabile (*ex multis,* Corte dei conti, Sezione regionale di controllo per la Regione Veneto, delibere 156/2009 e 107/2009), è obbligatorio e non può essere automaticamente ed implicitamente ricondotto alla semplice adozione della deliberazione di riconoscimento, in quanto vi può essere una parte del debito non riconoscibile ai sensi dell'art. 191, c. 4, del D. Lgs. n. 267/2000.

g) Come enunciato dalla Suprema Corte di cassazione, il riconoscimento del debito fuori bilancio "*può avvenire solo espressamente, con apposita deliberazione dell'organo competente, e non può essere desunto anche dal mero comportamento tenuto dagli organi rappresentativi, insufficiente ad esprimere un apprezzamento di carattere generale in ordine alla conciliabilità dei relativi oneri con gli indirizzi di fondo della gestione economico-finanziaria dell'ente e con le scelte amministrative compiute*" (Cass. civ., Sez. I, sent. n. 24860/2015).

h) L'operatività della norma è, dunque, subordinata alla duplice condizione preliminare dell'accertamento sia dell'utilità pubblica del bene acquisito in relazione alle funzioni ed ai servizi di competenza dell'ente, sia dell'arricchimento dell'ente (che corrisponde al depauperamento patrimoniale sofferto senza giusta causa dal privato contraente ai sensi dell'art. 2041 del Codice civile). In questo contesto, la delibera consiliare ha pertanto il compito di:

- riscontrare e dimostrare che il debito rientra in una delle fattispecie tipizzate dall'art.194 del TUEL;
- accertare e documentare puntualmente se ed in che misura sussistano i presupposti dell'utilità e dell'arricchimento;
- accertare, conseguentemente, se vi sia una parte del debito non sorretta da entrambi questi presupposti, e dunque non riconoscibile (per la quale, ai sensi dell'art. 191 c. 4 del TUEL, il rapporto obbligatorio intercorre tra il privato fornitore e l'amministratore, funzionario o dipendente che hanno consentito la prestazione in favore dell'ente);
- ricondurre l'obbligazione all'interno della contabilità e del sistema di bilancio dell'ente;
- individuare le risorse per il finanziamento;
- accertare le cause che hanno originato l'obbligo, anche al fine di evidenziare eventuali responsabilità (Corte dei conti, Sezione regionale di controllo per la Regione Veneto, del. n. 103/2019);

i) L'art. 194, primo comma, del TUEL rappresenta un'eccezione ai principi riguardanti la necessità del preventivo impegno formale e della copertura finanziaria; onde per cui, al fine di riportare le ipotesi previste nell'ambito del principio di copertura finanziaria, è richiesta la delibera consiliare con la quale viene ripristinata la fisiologia della fase della spesa e i debiti *de quibus* vengono ricondotti a sistema, mediante l'adozione dei necessari provvedimenti di riequilibrio finanziario (*ex multis* Corte dei conti, Sezione regionale di controllo per la Regione Friuli-Venezia Giulia, 6/1c/2005 e sez. contr. Campania n. 213/2013).

l) Si evidenzia che "*[i]l 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, (…) in relazione al consumo delle risorse impiegate*" (Corte cost., sent. n.

18/2019), onde "*prevenire o contrastare gestioni contabili non corrette, suscettibili di alterare l'equilibrio del bilancio (art. 81 Cost.)*" (Corte cost., sent. n. 40/2014).

m) Le vicende afferenti le anzidette situazioni emergenziali influiscono sulla tenuta degli equilibri di bilancio, in cui assume rilievo centrale la distinzione tra debiti fuori bilancio e lavori di somma urgenza:

m1) i primi trovano regolamentazione nella previsione dell'art.194 del TUEL;

m2) la disciplina dei lavori di somma urgenza era – nella vigenza del vecchio codice (D. Lgs. n. 50 del 2016) - contemplata dal legislatore all'art. 163, nonché nell'art. 191 del D. Lgs. n. 267 del 2000, come modificato dall'art. 1, c. 901, della L. n. 145 del 2018, ai c. 3 e 4;

m3) la norma da ultimo citata prevede ora che *"3.* ***Per i lavori pubblici di somma urgenza, cagionati dal verificarsi di un evento eccezionale o imprevedibile, la Giunta, entro venti giorni dall'ordinazione fatta a terzi, su proposta del responsabile del procedimento, sottopone al Consiglio il provvedimento di riconoscimento della spesa con le modalità previste dall'articolo 194, comma 1, lettera e), prevedendo la relativa copertura finanziaria nei limiti delle accertate necessità per la rimozione dello stato di pregiudizio alla pubblica incolumità. Il provvedimento di riconoscimento è adottato entro 30 giorni dalla data di deliberazione della proposta da parte della Giunta, e comunque entro il 31 dicembre dell'anno in corso, se a tale data non sia scaduto il predetto termine****. La comunicazione al terzo interessato è data contestualmente all'adozione della deliberazione consiliare;*

m4*) 4. 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. Per le esecuzioni reiterate o continuative detto effetto si estende a coloro che hanno reso possibili le singole prestazioni*";

m5) attualmente, la disciplina delle procedure in caso di somma urgenza e di protezione civile è contenuta all'articolo 140 del D.lgs. n. 36/2023, ove viene stabilito che "*1. In circostanze di somma urgenza che non consentono alcun indugio, al verificarsi di eventi di danno o di pericolo imprevisti o imprevedibili idonei a determinare un concreto pregiudizio alla pubblica e privata incolumità, ovvero nella ragionevole previsione dell'imminente verificarsi degli stessi* (…)": così che "*4.* (…) *Qualora l'amministrazione competente sia un ente locale, la copertura della spesa è assicurata con le modalità previste dagli articoli 191, comma 3, e 194 comma 1, lettera e), del testo unico delle leggi sull'ordinamento degli enti locali, di cui al decreto legislativo 18 agosto 2000, n. 267*".

n) Il D.L. n. 61/2023 (rubricato "Interventi urgenti per fronteggiare l'emergenza provocata dagli eventi alluvionali verificatisi a partire dal 1° maggio 2023") all'art. 19, ha espressamente stabilito che "*1. In caso di somma urgenza relativa all'immediata esecuzione di lavori o all'immediata acquisizione di servizi e forniture necessari a fronteggiare gli eventi alluvionali verificatisi a partire dal 1° maggio 2023, per i quali è stato dichiarato lo stato di emergenza con delibere del Consiglio dei ministri del 4 maggio 2023, del 23 maggio 2023 e del 25 maggio 2023, si applicano, a decorrere dalla data di entrata in vigore del presente decreto, le disposizioni di cui all'articolo 140 del codice dei contratti pubblici, di cui al decreto legislativo 31 marzo 2023, n. 36, in deroga all'articolo 229, comma 2, del medesimo decreto legislativo.*

o) *2. Agli appalti pubblici di lavori, forniture e servizi per la realizzazione degli interventi previsti dall'articolo 25, comma 2, lettere a), b) e c), del codice della protezione civile, di cui al decreto legislativo 2 gennaio 2018, n. 1, necessari a fronteggiare gli eventi alluvionali verificatisi a partire dal 1° maggio 2023, per i quali è stato dichiarato lo stato di emergenza con delibere del Consiglio*

dei ministri del 4 maggio 2023, del 23 maggio 2023 e del 25 maggio 2023, si applicano, a decorrere dalla data di entrata in vigore del presente decreto, le disposizioni di cui all'articolo 140, commi 6, 7 e 11, del codice dei contratti pubblici, di cui al decreto legislativo 31 marzo 2023, n. 36, in deroga all'articolo 229, comma 2, del medesimo decreto legislativo.

p) *2-bis. I comuni indicati nell'allegato 1 annesso al presente decreto nonché le relative unioni di comuni, province e città metropolitane possono adottare il provvedimento di riconoscimento delle spese per i lavori pubblici di somma urgenza, previsto dall'articolo 191, comma 3, del testo unico delle leggi sull'ordinamento degli enti locali, di cui al decreto legislativo 18 agosto 2000, n. 267, entro centocinquanta giorni dalla data di deliberazione della proposta da parte della Giunta, comunque entro il 31 dicembre dell'anno in corso*".

q) **Per evento eccezionale e imprevedibile deve intendersi quell'evento che possa assumere rilievo causale esclusivo, e dunque rilevare come caso fortuito: occorre, in altri termini, che si possano riconoscere a tale evento le caratteristiche della eccezionalità e della imprevedibilità**.

q1) La Suprema Corte sottolinea che per eccezionalità si intende una "*sensibile deviazione dalla frequenza statistica accettata come «normale»*"; invece l'imprevedibilità va individuata "*alla stregua di un'indagine ex ante e di stampo oggettivo in base al principio di regolarità causale, e va intesa come obiettiva inverosimiglianza dell'evento (l'evento si mostra come altamente improbabile)"* (Cass. civ., Sent. n. 30521/2019).

q2) Il c. 6 dell'art. 140 del D.lgs. n. 36/2023 individua come "*circostanza di somma urgenza, ai fini del presente articolo, anche il verificarsi degli eventi di cui all'articolo 7 del codice della protezione civile, di cui al decreto legislativo 2 gennaio 2018, n. 1, ovvero la ragionevole previsione dell'imminente verificarsi degli stessi, che richiede l'adozione di misure indilazionabili, nei limiti dello stretto necessario.*

q3) La circostanza di somma urgenza, in tali casi, è ritenuta persistente finché non risultino eliminate le situazioni dannose o pericolose per la pubblica o privata incolumità derivanti dall'evento, e comunque per un termine non superiore a quindici giorni dall'insorgere dell'evento, oppure entro il termine stabilito dalla eventuale declaratoria dello stato di emergenza di cui all'articolo 24 del codice di cui al decreto legislativo n. 1 del 2018; in tali circostanze ed entro i medesimi limiti temporali le stazioni appaltanti possono affidare appalti pubblici di lavori, servizi e forniture con le procedure previste dal presente articolo".

r) Si sottolinea che **con l'introduzione dell'articolo 1, c. 901, della Legge di Bilancio n. 145 del 2018 è sempre obbligatorio provvedere al riconoscimento come debito fuori bilancio dei lavori di somma urgenza**, per i quali non risulta possibile rispettare l'iter ordinario del procedimento di spesa e non già solo quando sull'apposito capitolo vi è insufficienza di fondi (C*orte dei conti, Sezione di controllo per la Regione Sicilia, n. 121/2019*).

r1) Con la richiamata norma, e **l'abrogazione, all'interno del terzo comma dell'articolo 191 del TUEL, del riferimento all'insufficienza delle risorse finanziarie per giustificare l'avvio delle procedure di riconoscimento dei debiti fuori bilancio derivanti dai lavori pubblici di somma urgenza**, invero, il regime derogatorio rispetto all'ordinaria procedura contabile è stato esteso all'intera materia dei lavori di somma urgenza e di protezione civile.

r2) secondo la norma in esame, **la Giunta è tenuta a sottoporre al Consiglio dell'ente, entro venti giorni dall'ordinazione fatta a terzi, su proposta del responsabile del procedimento, il provvedimento di riconoscimento della spesa con le modalità previste dall'articolo 194, c. 1, lettera e), del TUEL, a prescindere dalla circostanza che il capitolo di spesa presenti o meno disponibilità finanziaria.**

r3) Diviene necessario procedere sempre al riconoscimento consiliare delle spese derivanti per i

lavori di somma urgenza apprestando la relativa copertura finanziaria; tuttavia, solamente nei limiti delle necessità accertate per la rimozione dello stato di pregiudizio alla pubblica incolumità. Il provvedimento di riconoscimento deve essere adottato entro i successivi 30 giorni dalla data di deliberazione della proposta da parte dell'organo esecutivo (ovvero quella con la quale la Giunta sottopone all'attenzione del Consiglio la necessità di riconoscere il debito) e comunque entro il 31 dicembre dell'anno in corso se a tale data non sia scaduto il predetto termine. La comunicazione al terzo interessato è data contestualmente all'adozione della deliberazione consiliare.

r4) Laddove si verifichi la violazione dei c. 1, 2 e del c. 3 (ovvero dei termini entro i quali la Giunta deve provvedere alla sottoposizione al Consiglio del provvedimento di riconoscimento del debito) si applica il successivo comma 4 e il riconoscimento potrà essere adottato, ai sensi dell'art. 194, c. 1, lett. e) "*nei limiti degli accertati e dimostrati utilità e arricchimento per l'ente*".

r5) La vigente versione dell'art. 191, c. 3, del TUEL, pertanto, prevede sempre - in presenza di lavori di somma urgenza - una deroga alla procedura ordinaria, da circoscrivere, tuttavia, al rispetto dei termini di cui all'art. 191, terzo comma, al di fuori dei quali si è comunque in presenza di "acquisizione di beni e servizi in violazione dell'obbligo indicato nei c. 1, 2 e 3".

r6) L'art. 191 del TUEL novellato, infatti, privato dell'inciso "*qualora i fondi specificamente previsti in bilancio si dimostrino insufficienti"*, ha inteso introdurre una **disciplina derogatoria per tutti i lavori di somma urgenza** e di protezione civile; tuttavia, l'esigenza di celerità e di preminente tutela della pubblica incolumità che giustifica l'affidamento diretto e la determinazione consensuale del corrispettivo con l'affidatario prima che venga assunto l'impegno contabile, risulta controbilanciata dalla rigida previsione di termini entro i quali la Giunta deve sottoporre la proposta di riconoscimento di debito al Consiglio, al fine di ricondurre la spesa nell'alveo del bilancio; il *quantum* da riconoscere, inoltre, non può eccedere i termini della accertata necessità per la rimozione dello stato di pericolo, al precipuo fine di evitare che il ricorso alle procedure di somma urgenza si trasformi da strumento eccezionale in occasione per provvedere, contestualmente, ad interventi eccedenti la necessità contingente.

r7) La predetta previsione derogatoria è stata vieppiù estesa dalla normativa emergenziale applicabile al caso di specie: in particolare il D.L. 1° giugno 2023, n. 61, convertito, con modificazioni, dalla L. 31 luglio 2023 n. 100, all'art. 19, ha espressamente stabilito:

- la applicabilità delle regole del nuovo Codice degli appalti (approvato con D.lgs. n. 36/2023), e segnatamente le disposizioni di cui all'articolo 140 del codice dei contratti pubblici, di cui al decreto legislativo 31 marzo 2023, n. 36, in deroga all'articolo 229, c. 2, del medesimo decreto legislativo;

- in secondo luogo, ha ritenuto immediatamente applicabili le disposizioni di cui all'articolo 140, commi 6, 7 e 11, del codice dei contratti pubblici, di cui al decreto legislativo 31 marzo 2023, n. 36, in deroga all'articolo 229, c. 2, del medesimo decreto legislativo *(…) Agli appalti pubblici di lavori, forniture e servizi per la realizzazione degli interventi previsti dall'articolo 25, comma 2, lettere a), b) e c), del codice della protezione civile, di cui al decreto legislativo 2 gennaio 2018, n. 1, necessari a fronteggiare gli eventi alluvionali verificatisi a partire dal 1° maggio 2023, per i quali è stato dichiarato lo stato di emergenza con delibere del Consiglio dei ministri del 4 maggio 2023, del 23 maggio 2023 e del 25 maggio 2023*";

- in terzo luogo, ha individuato più stringenti presupposti per consentire il riconoscimento della spesa, ancorandola "*all'immediata esecuzione di lavori o all'immediata acquisizione di servizi e forniture"*;

- **in quarto luogo, ha stabilito termini diversi e più ampi per la regolarizzazione de*i lavori pubblici di somma urgenza, previsto dall'articolo 191, comma 3, del testo unico delle leggi sull'ordinamento degli enti locali, di cui al decreto legislativo 18 agosto 2000, n.***

***267, entro centocinquanta giorni dalla data di deliberazione della proposta da parte della Giunta, comunque entro il 31 dicembre dell'anno in corso*".**

s) Si sottolinea come, alla luce delle sopra illustrate premesse, le regole che governano la fattispecie relativa postulano l'adozione necessaria della delibera consiliare di riconoscimento dei debiti fuori bilancio originati dall'effettuazione di lavori di somma urgenza, secondo le tempistiche e le condizioni procedimentali sopra indicate, purché siano strettamente attinenti alla eccezionalità dei presupposti anzidetti.

t) Il rinvio alle modalità previste dall'art. 194, lett. e) per il riconoscimento di detti debiti fuori bilancio non ha pertanto valenza esclusivamente procedimentale, ma anche sostanziale:

t1) laddove l'iter procedurale seguito dall'amministrazione si sia svolto nell'ambito dei ristretti termini previsti dalla legge, il riferimento alle "modalità" di cui all'art. 194 lett. e) è da intendersi nel senso che è sempre necessaria l'adozione della delibera consiliare con la quale riconoscere la spesa sostenuta per prestazioni di somma urgenza, purché strettamente attinenti alla rimozione dello stato di pericolo, ovvero *"all'immediata esecuzione di lavori o all'immediata acquisizione di servizi e forniture"* , **effettuata nei termini più ampi previsti dal c. 3 dell'art. 19 del D.L.61/2023**;

t2) in tal caso, l'*utilitas* per l'Amministrazione coincide con la spesa sostenuta come risultante dalla perizia tecnica e dal corrispettivo concordato consensualmente: ciò in quanto tale modalità procedurale, sia pure derogatoria rispetto all'ordinaria gestione contabile, è stata estesa dal legislatore all'intera materia dei lavori di somma urgenza e di protezione civile, e delle altre prestazioni emergenziali individuate dal D.L. stesso;

t3) laddove l'attività gestionale sia mantenuta entro l'alveo temporale segnato dalla Legge, è giustificato il riconoscimento dell'utile d'impresa;

t4) **la violazione di detti termini procedurali ovvero dei presupposti stringenti contemplati dalla normativa sopra citata, determina l'applicazione della disciplina sostanziale di cui all'art. 194, lett. e): in tal caso, il riconoscimento opererà esclusivamente nei limiti dell'utilità ricevuta dall'amministrazione, mentre per la parte non riconoscibile (l'utile d'impresa) il rapporto obbligatorio intercorrerà tra il privato fornitore e l'amministratore che ha disposto la fornitura.**

u) Si evidenza l'oggettiva rilevanza, ai fini della verifica degli equilibri di bilancio, dei contenuti delle **successive ordinanze emanate dal Commissario Straordinario nel corso del 2024:**

u1) ordinanza n. 19 del 12 gennaio 2024, rubricata "*Finanziamento di ulteriori interventi eseguiti nei territori colpiti dall'emergenza, caratterizzati dal requisito di somma urgenza in esito alla ulteriore ricognizione degli interventi realizzati in regime di somma urgenza segnalati dalle Regioni Emilia-Romagna e Marche*", con la quale il Commissario straordinario provvederà, in esito ad un ulteriore ricognizione degli interventi realizzati in regime di somma urgenza segnalati dalle Regioni Emilia-Romagna e Marche, al finanziamento di **ulteriori interventi** eseguiti nei territori colpiti dall'emergenza:

- essi, riportati in allegato all'ordinanza, sono caratterizzati dal requisito della somma urgenza ai sensi dell'art. 140 del D. Lgs. 31 marzo 2023 n. 36, così come richiamato dall'art. 19 del decreto-legge 1° giugno 2023, n. 61, convertito, con modificazioni, dalla L. 31 luglio 2023, n. 100;

- agli oneri previsti dall'ordinanza, pari a complessivi € 83.504.509,37 per la Regione Emilia-Romagna e in € 105.778,91 per la Regione Marche, con profilo di esigibilità integralmente nell'esercizio finanziario 2024, come indicato nell'Allegato «A» al provvedimento, si provvede a valere sulle risorse assegnate e rese disponibili sulla contabilità speciale di cui all'art. 20-*quinquies*, c. 4, del D.L. 1° giugno 2023, n. 61.

u2) ordinanza 24 del 26 aprile 2024 "*Urgenti necessità strutture scolastiche e sportive*", che ha disciplinato le modalità mediante le quali provvedere, in esito alla ricognizione degli interventi di ricostruzione, di ripristino e di riparazione per le più urgenti necessità, al finanziamento del piano degli interventi di messa in sicurezza e ripristino delle strutture scolastiche e delle strutture sportive;

u3) ordinanza n. 26 del 13 giugno 2024, che ha indicato le modalità mediante le quali finanziare, in esito alla ricognizione degli interventi di ricostruzione, di ripristino e di riparazione per le più urgenti necessità, il piano degli interventi di messa in sicurezza e ripristino della rete di distribuzione dei servizi essenziali;

u3) ordinanza n. 28 del 15 luglio 2024, con la quale Commissario straordinario ha provveduto al finanziamento di ulteriori interventi da eseguire nei territori colpiti dall'emergenza;

u4) ordinanza n. 33 del 9 settembre 2024, relativa al finanziamento di ulteriori interventi di ricostruzione, di ripristino e di riparazione per le più urgenti necessità dei territori colpiti, aventi nesso di causalità con gli eventi alluvionali verificatisi nel maggio 2023, riepilogati in allegato al provvedimento. In tale elenco sono compresi anche gli interventi già realizzati e da realizzare da ANAS e RFI sulle infrastrutture in concessione, danneggiate dai richiamati eventi alluvionali.

Bilancio di previsione e rendiconto - Risorse finanziarie derivanti dal PNRR (tracciabilità, perimetrazione, definizione del cronoprogramma e rendicontazione)

Fattispecie: l'Organo di revisione ha dichiarato di aver verificato:
- la corretta contabilizzazione da parte dell'Ente delle risorse PNRR-PNC in base alle indicazioni di cui alla FAQ n. 48 di Arconet, e la previsione da parte dell'Ente nel DUP di una sezione dedicata al PNRR, verificando la coerenza di tutti i documenti di programmazione con l'evoluzione dei progetti finanziati dal PNRR,

- 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 il tracciamento dei vincoli di competenza e di cassa, rendendo il tracciamento strumentale anche per la conservazione di tutti gli atti e la relativa documentazione giustificativa su supporti informatici adeguati, rendendoli disponibili per le attività di controllo e *audit.*

Il Collegio sottolinea l'esigenza di una adeguata programmazione degli interventi contemplati dal Piano nazionale di Ripresa e Resilienza, nonché di una loro costante verifica da parte dell'Organo di revisione che, in quanto espressione del principio di sana gestione, ne consenta, attraverso il meccanismo della tracciabilità delle risorse, oggetto di specifico monitoraggio anche di cassa, la loro indefettibile riconduzione alle finalità del Piano anzidetto.

a) l'art. 9, c. 4, del D.L. n. 77 del 2021, convertito, con modificazioni, dalla L. n. 108 del 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*.".

b) 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).

c) In base all'art. 3, c. 3, del D.M. 11 ottobre 2021, emanato dal Ministero dell'economia e delle

finanze, concernente le procedure relative alla gestione finanziaria delle risorse previste nell'ambito del PNRR di cui all'art. 1, c. 1042, della L. 30 dicembre 2020, n. 178, gli enti territoriali e i loro organismi e gli enti strumentali in contabilità finanziaria, con riferimento alle risorse del PNRR dedicate a specifici progetti, accendono 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.

d) La presenza, nel bilancio, di risorse afferenti a progetti finanziati con il PNRR richiede un'attenzione maggiore sulla corretta e integrale contabilizzazione dei flussi di cassa vincolati rispetto alle componenti libere, al fine di garantire gli equilibri della gestione di competenza e di cassa, attraverso un tracciamento trasparente delle entrate e delle uscite con finanziamento specifico (Sez. reg. contr. per il Lazio, del. n. 102/2022/PRSE).

e) A questo proposito, il ruolo di svolto dall'Organo di revisione è cruciale, come è già stato evidenziato dalla Sezione sulle autonomie con del. n. 2/SEZAUT/2022 e da questa Sezione con delibera 27/2022.

f) Come 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).

g) La FAQ n. 1 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.).

h) 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.

i) 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.

l) 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.

l1) 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.

m) 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 **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.

n) Con riferimento ai **pagamenti** 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.

o) L'Osservatorio sulla finanza e sulla contabilità degli enti locali, riscontrando l'esigenza di offrire ad amministratori e operatori degli enti locali elementi integrativi della vigente normativa in tema di tracciabilità, perimetrazione e rendicontazione delle opere finanziate dal Piano nazionale di ripresa e resilienza (PNRR) sancita dall'art. 9, c. 4, del D.L. n. 77 del 2021, ha emanato l'Atto di orientamento ex art. 154, c. 2, del D.lgs. n. 267 del 2000 sulla "tracciabilità, perimetrazione e rendicontazione delle opere finanziate dal Piano nazionale di ripresa e resilienza (PNRR) nell'esercizio delle proprie funzioni (art. 154, c. 2, TUEL)", con l'intento che lo stesso possa divenire disciplina di riferimento per l'attività dell'ente locale, segnatamente per la tracciabilità e perimetrazione contabile delle spese di investimento da PNRR.

p) Premettendo che "tracciabilità" e "perimetrazione" delle operazioni contabili afferenti alla realizzazione del programma Next Generation EU e dei progetti finanziati, anche per i successivi eventuali controlli di competenza delle istituzioni dell'Unione europei, costituiscono princìpi di diritto euro unitario (art. 1, c. 1046, L. n. 178 del 2020, cui è seguito, ai sensi del c. 1037 della medesima legge il decreto del Ministro dell'Economia e delle finanze dell'11 ottobre 2021), oltre che espressione dei principi contabili generali della verificabilità e trasparenza, e considerando che il principio della tracciabilità e del suo corollario, la perimetrazione delle risorse PNRR, anche alla luce dei principi estraibili dall'art. 158 del TUEL, è stato ribadito dalla circolare n. 29 del 2022 (con annesso Manuale), datata 26 luglio 2022 del Ministero dell'economia e finanze - Dipartimento della Ragioneria generale dello Stato (punto 5, penultimo capoverso), l'Osservatorio ha rappresentato che l'ordinamento offre utili indicazioni per l'attuazione contabile del predetto principio di "tracciabilità":

p1) al riguardo si fa in particolare riferimento al punto 5.4.5. dell'allegato 4/2 del D.lgs. n. 118 del 2011, che può essere mutuato per l'esposizione delle risorse finanziarie finalizzate a realizzare progetti PNRR, nonché alle FAQ del Ministero dell'economia e delle finanze;

p2) 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 […] [nella specie, 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)".

r) In tale Atto l'Osservatorio ha ricordato che tutte le attività di gestione, rendicontazione, controllo e monitoraggio legate alle iniziative del PNRR sono svolte attraverso la piattaforma ReGiS, in coerenza con quanto previsto dall'art. 1, c. 1043, della L. n. 178/2020.

s) Tale sistema è volto a garantire il continuo e tempestivo presidio dell'avanzamento finanziario, procedurale e fisico degli interventi selezionati e finanziati dal PNRR, consentendo la puntuale e costante verifica della loro capacità di conseguimento delle milestone e dei target (UE e nazionali) e delle misure ad essi associati.

t) Il sistema ReGiS consente, inoltre:

t1) di verificare e monitorare il conseguimento delle ulteriori tappe tecnico-amministrative individuate dalle Amministrazioni titolari nei cronoprogrammi procedurali attuativi di ciascuna misura;

t2) risponde all'esigenza di dare attuazione all'art. 22, c. 2, lett. d), del Regolamento (UE) 2021/241, istitutivo del Dispositivo per la ripresa e la resilienza, il quale, a fini di audit e controllo, impone agli Stati membri di raccogliere e garantire l'accesso, per categorie standardizzate e dettagliate, ai dati inerenti ai soggetti coinvolti nella realizzazione degli interventi o ai destinatari degli stessi (quali i riferimenti del destinatario finale dei fondi, degli appaltatori e subappaltatori, nonché i relativi titolari effettivi).

u) L'Osservatorio ha altresì richiamato le disposizioni di semplificazione e flessibilità relative alla contabilità degli Enti territoriali dirette a favorire l'attuazione dei progetti di cui al PNRR e al PNC e di cui alla FAQ n. 48 di Arconet del 15 dicembre 2021, che ha previsto che, al fine di favorire l'attuazione del PNRR e del PNC, ***"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 (art. 15, comma 4 DL n. 77 del 2021).***

u1) *Pertanto, a seguito dei decreti ministeriali di assegnazione delle risorse gli enti possono procedere all'accertamento delle entrate nel rispetto dei principi della competenza finanziaria potenziata, al fine di consentire, a seguito del perfezionamento delle obbligazioni di spesa, la registrazione degli impegni con imputazione agli esercizi previsti nel cronoprogramma.*

v*) Se i decreti prevedono l'erogazione delle risorse sulla base della rendicontazione annuale o infrannuale dei SAL, le entrate sono accertate nell'esercizio di assegnazione delle risorse con imputazione agli esercizi previsti nel cronoprogramma delle spese oggetto del finanziamento.*

w) L'articolo 2, comma 2, del DM 11 ottobre 2021 prevede l'erogazione della ***prima quota di trasferimenti anticipata rispetto alla realizzazione delle spese, per un importo massimo del 10% del costo del singolo intervento,*** *che è possibile incrementare ulteriormente in casi eccezionali debitamente motivati dall'amministrazione titolare dell'intervento. I trasferimenti versati in anticipo sono accertati con imputazione all'esercizio in cui è previsto l'effettivo incasso e, per la copertura delle spese imputate agli esercizi successivi, è attivato il FPV. Per la contabilizzazione delle anticipazioni si rinvia alla successiva lettera d);*

y) Alla fine dell'esercizio, nelle more del perfezionamento delle obbligazioni di spesa, le risorse accertate confluiscono nel risultato di amministrazione e, trattandosi di risorse vincolate, possono essere applicate al bilancio di previsione del triennio successivo. L'utilizzo di tali risorse è consentito anche agli enti in disavanzo in deroga ai limiti previsti dall'art. 1, commi 897 e 898, della legge 30 dicembre 2018, n. 145 (art. 15, comma 3 DL n. 77 del 2021).

y1) Per le risorse del PNRR e del PNC, trattandosi di entrate vincolate, gli enti possono variare il bilancio fino al 31 dicembre per iscrivere nuove o maggiori entrate, stanziare i correlati programmi di spesa e procedere con l'accertamento delle relative entrate (art. 175, comma 3, lettera a) del D.lgs. n. 267 del 2000 e art. 51, comma 6, lettera a del D.lgs. n. 118 del 2011). Dal 2021 al 2026, gli enti locali possono variare il bilancio anche nel corso dell'esercizio provvisorio o della gestione provvisoria per iscrivere in bilancio i finanziamenti di derivazione statale ed europea per investimenti (art. 15, c. 4-bis D.L. n. 77 del 2021).

z) Al fine di favorire il tempestivo avvio ed esecuzione dei progetti PNRR, nell'ambito delle risorse disponibili, le amministrazioni centrali titolari degli interventi PNRR possono chiedere anticipazioni da destinare ai soggetti attuatori. I soggetti attuatori contabilizzano le anticipazioni rese disponibili dal Servizio del PNRR come trasferimenti di risorse del PNRR.

z1) Per gli enti territoriali le anticipazioni sono trasferimenti di risorse per la realizzazione

tempestiva degli interventi PNRR erogati anticipatamente rispetto alle scadenze previste dalle assegnazioni formali, da contabilizzare come trasferimenti (non sono anticipazioni di liquidità). Se l'ente riceve anticipazioni di risorse già accertate sulla base delle assegnazioni con imputazione ad esercizi successivi, deve reimputare l'accertamento già registrato all'esercizio in cui riceve l'anticipo.

z2) Alle operazioni di reintegro delle anticipazioni erogate dal Servizio del PNRR provvedono le amministrazioni centrali titolari (art. 9, commi 6 e 7 del D.L. n 152/2021)".

z3) Pertanto, tutte le norme sono finalizzate a consentire l'accertamento tempestivo dei finanziamenti del PNRR e PNC, necessario per l'avvio della procedura di spesa, fin dall'emanazione dei decreti di assegnazione delle risorse. Sono inoltre previsti gli interventi necessari a gestire la realizzazione anticipata dei cronoprogrammi.

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

Fattispecie: Relativamente all'elevata entità dei residui attivi, la criticità appare 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 consistente e doveroso accantonamento a FCDE.

Dai dati del questionario è emerso che il Comune non ha 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) 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 dello 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.

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 è finalizzata a mantenere in bilancio solo quelle per le quali la riscossione/pagamento possano essere previsti con un ragionevole grado di certezza.

i) Da un lato ***"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): 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 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)

i2) Dall'altro**, la conservazione dei residui nei rendiconti precedenti**, **interpella lo sforzo di un comune a perseguire il puntuale e costante monitoraggio delle proprie entrate tributarie mantenute a residuo e ad implementare l'attività di recupero,** valutando tutte le eventuali iniziative volte a superare le criticità emerse nella descrizione nella parte in fatto.

i3)In merito alla scarsità delle riscossioni, 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).

i4) 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).

l) 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).

Bilancio di previsione e rendiconto - Contenziosi riguardanti l'applicabilità dell'IMU alle piattaforme petrolifere

Fattispecie: l'Ente ha in essere diversi contenziosi antecedenti al 2020 riguardanti l'applicabilità dell'IMU alle piattaforme petrolifere e in relazione a quelli ancora pendenti, ha sottolineato che trovano copertura integrale nel FCDE.

Il Collegio, valutando positivamente l'integrale accantonamento, richiama l'attenzione del Comune a proseguire nel rigoroso controllo e nel puntuale e costante monitoraggio dell'andamento dei propri contenziosi riguardanti l'applicabilità dell'IMU alle piattaforme petrolifere, al fine di prevenire potenziali squilibri di bilancio e non incorrere in aggravi finanziari per eventuali interessi passivi.

a) Una prima sentenza della sezione tributaria della Corte di cassazione **(sent. n. 13794 del 21 febbraio 2005**) aveva accolto le istanze degli enti locali in ordine al potere impositivo del comune sulle acque territoriali. Secondo tale sentenza, "*sull'intero territorio dello Stato, ivi compreso il mare territoriale, convivono e si esercitano i poteri dello Stato, contestualmente ai poteri dell'Ente regione e degli Enti locali*". Per questo motivo "*non è configurabile, quindi, che su una porzione del territorio inteso in senso lato su cui si esercita la sovranità dello Stato non convivano i poteri*

delle autorità regionali e locali".

b) Successivamente, con una pronuncia più specifica **(sent. n. 3618 del 25 febbraio 2016)**, la Cassazione aveva sancito l'assoggettamento delle piattaforme petrolifere alle imposte immobiliari comunali.

b1) Nella fattispecie, trattandosi di competenze fiscali relative all'anno 1999, la Corte ne ha disposto l'assoggettamento a ICI, chiarendo che le piattaforme petrolifere sono e classificabili nella categoria D/7 (Fabbricati costruiti o adattati per le speciali esigenze di un'attività industriale e non suscettibili di destinazione diversa senza radicali trasformazioni), stante la riconducibilità delle stesse al concetto di immobile ai fini civili e fiscali, l'idoneità all'accatastamento e la capacità di produrre un reddito proprio.

b2) Con riferimento a quest'ultimo punto la Cassazione ha ritenuto che detti manufatti hanno una propria attività produttiva, suscettibile di valutazione economica ed idonea a produrre un reddito funzionale allo stoccaggio e al trattamento dei prodotti estratti da immettere nelle condutture, dopo la lavorazione del materiale.

b3) La Cassazione aveva ribadito inoltre la potestà degli enti locali nell'ambito del mare territoriale fino ad una distanza di 12 miglia marine, affermando che - anche se il mare non è ricompreso tra i beni del demanio marittimo - i beni infissi nel fondo del mare territoriale sono equiparabili a quelli del demanio marittimo, in base all'articolo 29 del codice della navigazione.

c)Il Governo, tuttavia, tramite risoluzioni ministeriali e risposte a interrogazioni parlamentari, seguito da parte della giurisprudenza di merito, non ha aderito alle tesi della Cassazione.

c1)L'incertezza sulla questione era aggravata dal fatto che ciascun Comune, in assenza di norme che ne definiscano e circoscrivano l'asserita competenza sul mare e sulle piattaforme ivi collocate, poteva teorizzare, al di fuori di una copertura normativa certa, i criteri di collegamento a sé più favorevoli: e poteva presentarsi il rischio che più enti, non coordinati tra loro, potessero pretendere lo stesso tributo sulla stessa piattaforma, moltiplicando il carico fiscale accertato a carico del soggetto passivo.

d) Si è successivamente inserito l'articolo 38 del D. L. del 26 ottobre 2019, n.124, convertito, con modificazioni, dalla L. 19 dicembre 2019, n.157, che ha istituito, a decorrere dall'anno 2020, l'imposta immobiliare sulle piattaforme marine (IMPi) in sostituzione di ogni altra imposizione immobiliare locale ordinaria sugli stessi manufatti.

BILANCIO DI PREVISIONE E RENDICONTO

Delib. **115/2024/PRSP** - Comune di **Jolanda di Savoia (FE)** – Primo Ref. Scognamiglio - Pres. Pozzato.

Controllo sull'attuazione del Piano di riequilibrio finanziario pluriennale ex art. 243-*quater* del TUEL

Primo semestre 2024: Dall'esame della periodica relazione dell'Organo di revisione relativa al primo semestre del 2024 e dalla successiva istruttoria condotta dalla Sezione emerge, in particolare, quanto segue.
Il Comune continua con la razionalizzazione della spesa e il miglioramento degli incassi relativi ai residui. Le attestazioni ricevute dai responsabili dei settori tecnico e amministrativo indicano l'assenza di debiti fuori bilancio e di situazioni che possano preludere a disavanzi.

Tuttavia, **l'analisi contabile ha rilevato alcuni aspetti, come la riduzione del fondo crediti di dubbia esigibilità e l'aumento dei residui attivi**, quest'ultimo attribuito al rallentamento degli incassi delle entrate correnti in conto competenza e a cause legate a fondi PNRR.
Le difficoltà di riscossione delle sanzioni e degli indennizzi ambientali sono state parzialmente mitigate da un miglioramento degli incassi sui residui.
Per quanto concerne il contenzioso in atto, non vi sono state evoluzioni significative. La società I. Dacca ha onorato i pagamenti mensili come previsto dall'accordo transattivo.
Sulla riorganizzazione interna, l'Ente ha evidenziato la necessità di nuove assunzioni, da attuare post chiusura del PRFP per garantire sostenibilità finanziaria.
In merito alla contrattazione decentrata integrativa, in data 20 giugno 2024 è avvenuta la sottoscrizione delle annualità dal 2020 al 2023.
Il quadro rappresentato consente di affermare che il Comune continua a dare segni di un consistente risanamento; ciò nonostante, va sottolineato il permanere di alcune problematiche, che la Sezione auspica trovino definitiva soluzione da parte del Comune, onde evitare possibili effetti pregiudizievoli derivanti da una gestione disordinata del bilancio.

Incertezze per quanto riguarda la definizione di eventuali pendenze con l'Unione.
Fattispecie: la cosa era stata evidenziata nella del. n. 32/2024/PRSP

Il ritardo nella definizione dei rapporti creditori e debitori con l'Unione non può considerarsi in armonia con il rispetto dei principi di buon andamento della Pubblica amministrazione e di veridicità dei bilanci.

CORTE DEI CONTI – UFFICIO GRAFICA E RIPRODUZIONE - ROMA



CORTE DEI CONTI